Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 16 januari 2014*

”Mervärdesskatt — Resebyråers transaktioner — Rabatter till resande — Bestämning av beskattningsunderlaget för tjänster som tillhandahålls genom en förmedlingsverksamhet”

I mål C-300/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 26 april 2012, som inkom till domstolen den 20 juni 2012, i målet

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

mot

Ibero Tours GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano, domstolens vice ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på första avdelningen, samt domarna A. Borg Barthet (referent), E. Levits och M. Berger,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 juni 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Ibero Tours GmbH, genom P. Englert, Rechtsanwalt, och P. Moser, barrister,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Christie, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 juli 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Düsseldorf-Mitte (nedan kallad Finanzamt) och Ibero Tours GmbH (nedan kallat Ibero Tours) angående fastställande av det mervärdesskattebelopp som bolaget ska betala för räkenskapsåren 2002–2005.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

4 I artikel 11 A.3 i sjätte direktivet anges följande:

”Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

a) Prisnedsättningar i form av kassarabatt.

b) Rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet.

...”

5 Artikel 11 C i sjätte direktivet har rubriken ”Diverse bestämmelser”. I punkt 1 första stycket i artikeln föreskrivs följande:

”Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

6 I artikel 26 i sjätte direktivet, med rubriken ”Särskilda regler för resebyråer” föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A 3 c. I denna artikel innefattar begreppet resebyråer också skattskyldiga som arrangerar turistresor.

2. Alla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller den resande. Denna tjänst beskattas i den medlemsstat där resebyrån har sin rörelse etablerad eller har ett fast driftsställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten. Med avseende på denna tjänst anses beskattningsunderlaget och priset exklusive skatt, i den betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande.

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.

4. Skatt som debiteras resebyrån av andra skattskyldiga personer på sådana transaktioner som beskrivs i punkt 2 och som är till direkt nytta för den resande skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat.”

Tysk rätt

7 I 17 § punkt 1 i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG), i dess gällande lydelse från den 1 januari 2002 till den 16 december 2004, föreskrevs följande:

”När beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 1, ändras

1) ska det företag som gjorde transaktionen i motsvarande mån justera det belopp som ska betalas i skatt, och

2) det företag som mottog leveransen i motsvarande mån justera det belopp för ingående skatt som kan dras av.

Detta ska på motsvarande sätt gälla i de fall som avses i 1 § punkt 1.5 och 13b §. Det är möjligt att avstå från att justera avdraget för ingående skatt om tredje man betalar in skatt till skattemyndigheten motsvarande minskningen av vederlaget. I det fallet är det denna tredje man som är skattskyldig. …”

8 I 17 § punkt 1 UStG, i dess gällande lydelse från den 16 december 2004, föreskrivs följande:

”När beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § punkt 1.1 har ändrats, ska det företag som gjorde transaktionen i motsvarande mån justera det belopp som ska betalas i skatt. Avdraget för ingående skatt ska likaså justeras av det företag som mottog leveransen. Detta ska inte gälla om företaget inte drar ekonomisk fördel av justeringen av beskattningsunderlaget. Om i sådana fall ett annat företag drar ekonomisk fördel av justeringen av beskattningsunderlaget, ska det företaget justera sitt avdrag för ingående skatt. Första till fjärde meningarna ska tillämpas på motsvarande sätt i de fall som avses i 1 § punkt 1.5 och 13b §. Det är möjligt att avstå från att justera avdraget för ingående skatt om tredje man betalar in skatt till skattemyndigheten motsvarande minskningen av vederlaget. I det fallet är det denna tredje man som är skattskyldig. …”

9 I 25 § punkterna 1–4 UStG, i dess gällande lydelse från den 1 april 1999, föreskrivs följande:

”1. Följande bestämmelser gäller för en näringsidkares resetjänster som inte är avsedda för mottagarens näringsverksamhet, om näringsidkaren därvid tillhandahåller mottagaren dessa tjänster i eget namn och använder sig av förmedlade resetjänster. Näringsidkarens prestation ska betraktas som en övrig tjänst. Om näringsidkaren inom ramen för en resa tillhandahåller en mottagare flera tjänster av detta slag ska de tillsammans anses utgöra en enda övrig tjänst. Platsen för tillhandahållandet av den övriga tjänsten bestäms i enlighet med 3a § första stycket. Såsom förmedlade resetjänster betraktas leveranser och övriga tjänster som tillhandahålls av tredje man och som är till direkt nytta för den resande.

2. En övrig tjänst ska undantas från skatteplikt i den mån de förmedlade resetjänster som är hänförliga till denna tillhandahålls i tredjeland. …

3. Värdet av en övrig tjänst utgörs av skillnaden mellan det belopp som mottagaren av tjänsten betalar för att få del av tjänsten och det belopp som näringsidkaren betalat för resetjänsterna. …

4. Med avvikelse från vad som föreskrivs i 15 § punkt 1 är näringsidkaren inte berättigad till avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som angetts separat i de fakturor som ställts till honom avseende förmedlade resetjänster. I övrigt gäller vad som föreskrivs i 15 §.”

10 I 25 § punkt 4 UStG, i dess gällande lydelse från den 1 januari 2005, föreskrivs följande:

”Med avvikelse från vad som föreskrivs i 15 § punkt 1 är näringsidkaren inte berättigad till avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som angetts separat i de fakturor som ställts till honom avseende förmedlade resetjänster eller som ska betalas enligt 13b §. I övrigt gäller vad som föreskrivs i 15 §.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Ibero Tours tillhandahåller, i egenskap av mellanhand, tjänster i Tyskland vilka omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet. Dessa transaktioner är delvis undantagna från skatteplikt och delvis skattepliktiga.

12 Såvitt avser de skattepliktiga transaktionerna erbjuder Ibero Tours, i egenskap av mellanhand, resetjänster som researrangörer tillhandahåller kunder och som omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet. Även om Ibero Tours är en resebyrå, gäller de särskilda reglerna inte det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet, eftersom resebyrån endast agerar i egenskap av mellanhand och de särskilda reglerna i artikel 26.1 andra meningen i sjätte direktivet inte är tillämpliga på en sådan resebyrå.

13 Ibero Tours tillhandahåller researrangörerna tjänster i egenskap av mellanhand och får avtalad provision från dem. Bolaget beviljade likväl de resande prisnedsättningar, som det finansierade genom en del av sin provision. Efter att först ha betalat mervärdesskatt på hela den provision som erhållits, ansökte bolaget hos Finanzamt om att skatten för räkenskapsåren 2002–2005 skulle beräknas på annat sätt, så att de prisnedsättningar som de resande hade beviljats skulle dras av från beskattningsunderlaget.

14 Finanzamt beviljade ansökan endast i den del de tjänster som researrangörerna tillhandahöll var skattepliktiga enligt de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet. Finanzamt avslog däremot Ibero Tours ansökan i den del tjänsterna var undantagna från skatteplikt enligt artikel 26.3 i sjätte direktivet.

15 Det klagomål som Ibero Tours gav in ledde inte till någon framgång. Den talan som bolaget därefter väckte bifölls av Finanzgericht (skattedomstol). Finanzamt har överklagat Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof.

16 Den hänskjutande domstolen önskar för det första få klarhet i huruvida det är möjligt att tillämpa de principer som domstolen har fastställt i sin dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), om en mellanhand vid tillhandahållande av tjänster sätter ned priset på den huvudsakliga tjänst som vederbörande förmedlar.

17 Även om neutralitetsprincipen talar för att lösningarna i den domen är tillämpliga i förevarande fall, kan tvivel uppkomma eftersom domstolen i den domen beaktade att det rörde sig om en ”distributionskedja”, där ”likvärdiga varor” levererades flera gånger och var underkastade samma skattevillkor. Den hänskjutande domstolen önskar följaktligen få klarhet i huruvida dessa begrepp är relevanta i det nationella målet, eftersom de transaktioner som den huvudsakliga aktören och mellanhanden genomför är av olika slag och behandlas separat i skattehänseende.

18 Bundesfinanzhof har för det andra framhållit att, om tjänster som tillhandahålls genom en förmedlingsverksamhet kan anses ingå i en distributionskedja på vilken de principer är tillämpliga som domstolen har fastställt i det ovannämnda målet Elida Gibbs, frågan kvarstår huruvida detta även gäller om tillhandahållandet av de huvudsakliga tjänsterna omfattas av artikel 26 i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen anser nämligen att det i ett sådant fall är tveksamt huruvida en tillämpning av de principer som domstolen har fastställt i domen i nämnda mål leder till en korrekt beskattning.

19 Bundesfinanzhof har dessutom påpekat att domstolen, i sin dom av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-8315), slog fast att medlemsstaterna har rätt att inte tillämpa de principer som följer av domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, om den huvudsakliga tjänsten är undantagen från skatteplikt. Den hänskjutande domstolen anser att domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland ska förstås så, att de principer som domstolen har fastställt i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs inte ska tillämpas om den sista tjänsten i distributionskedjan är undantagen från skatteplikt. Om de huvudsakliga tjänsterna omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet, ska de enligt punkt 3 i denna artikel behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt, när de transaktioner som tjänsteleverantören utför med hjälp av andra skattepliktiga personer utförs av dessa personer utanför Europeiska unionen. Om de transaktionerna utförs både i och utanför unionen, är tjänsterna bara delvis undantagna från skatteplikt.

20 Av detta följer att det kan framstå som ovisst hur resebyrån och den behöriga skattemyndigheten ska kunna fastställa i vilken utsträckning tillhandahållandet av den huvudsakliga resetjänsten är undantaget från skatteplikt och i vilken utsträckning de principer som domstolen har fastställt i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs följaktligen inte får tillämpas.

21 Den hänskjutande domstolen har för det tredje bedömt den situation i vilken en medlemsstat på ett korrekt sätt har införlivat artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, men likväl önskar utesluta en nedsättning av den mervärdesskatt som mellanhanden ska betala för det fall att tillhandahållandet av de huvudsakliga tjänsterna är undantaget från skatteplikt. Bundesfinanzhof ställer sig tveksam till huruvida en sådan uteslutning är förenlig med ett korrekt införlivande av nämnda bestämmelse och är osäker på huruvida det föreligger ett behov av att särskilt föreskriva om en sådan nedsättning i den berörda medlemsstatens lagstiftning. Enligt nämnda domstol ger punkterna 65 och 66 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland stöd för sistnämnda bedömning, eftersom det där rör sig medlemsstaternas ”möjligheter”. Den anser att denna slutsats emellertid inte nödvändigtvis gör sig gällande vid en begränsning av följderna av domstolens tolkning.

22 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Medför principerna i … [domstolens] dom … [i det ovannämnda målet Elida Gibbs] (REG 1996, s. I 5339) en nedsättning av beskattningsunderlaget i en distributionskedja, om en mellanhand (i det nationella målet en resebyrå) efterskänker en del av priset till kunden (i detta fall en resande) för den huvudsakliga transaktion som mellanhanden förmedlat (i detta fall den tjänst som researrangören tillhandahåller den resande)?

2) Om fråga 1 besvaras jakande: Ska principerna i … [domstolens] dom … [i ovannämnda mål] tillämpas även om endast researrangörens huvudsakliga transaktion, men däremot inte resebyråns förmedlingstjänst, omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 i … sjätte direktiv[et]?

3) Om även fråga 2 besvaras jakande: När de tjänster som förmedlas är undantagna från skatteplikt, får då en medlemsstat som på ett korrekt sätt har införlivat artikel 11 C.1 i [sjätte direktivet] avstå från att sätta ned beskattningsunderlaget endast om den, när den utövat sina befogenheter enligt den bestämmelsen, ställt upp ytterligare villkor för att neka nedsättning?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida de principer som domstolen har fastställt i det ovannämnda målet Elida Gibbs, angående bestämning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, är tillämpliga om en resebyrå, som agerar i egenskap av mellanhand, på eget initiativ och på egen bekostnad beviljar slutkonsumenten en nedsättning av priset på den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls av researrangören.

24 Det ska vid besvarandet av frågan erinras om att enligt 11 A.1 a i sjätte direktivet ska, när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster, beskattningsunderlaget vara allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

25 Artikel 26 i sjätte direktivet syftar visserligen till att undvika de praktiska svårigheter som uppkommer på grund av att resebyråers och researrangörers verksamheter består av flera tjänster och utförs på olika platser. För att uppnå detta syfte är det emellertid inte alls nödvändigt att avvika från den allmänna regeln i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, i vilken det för bestämning av beskattningsunderlaget hänvisas till begreppet ”vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part” (se dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2003, s. I-6289, punkt 26).

26 I det nationella målet utgörs, för det första, det vederlag som researrangören har erhållit för sina tjänster av resans totala pris utan nedsättning. Detta påverkas inte av att Ibero Tours endast betalar ett reducerat belopp till researrangören bestående av resans pris minus den provision som bolaget har rätt till. Denna minskning är nämligen bara en följd av en avräkning av de belopp som i olika avseenden ska betalas.

27 För det andra beviljar Ibero Tours inte researrangören någon prisnedsättning för de tjänster som företaget tillhandahåller i sin förmedlingsverksamhet, och researrangören berörs inte av om, och i sådant fall med vilket belopp, Ibero Tours beviljar slutkonsumenten nedsättning av priset. Den omständigheten att Ibero Tours finansierar denna nedsättning genom en del av sin provision eller

genom andra medel påverkar därför varken priset på de tjänster som tillhandahålls av researrangören eller priset på de tjänster som Ibero Tours i sin förmedlingsverksamhet tillhandahåller samma researrangör.

28 De principer som har fastställts i det ovannämnda målet Elida Gibbs påverkar inte bestämningen av beskattningsunderlaget i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

29 Det ska i detta hänseende erinras om att domstolen i domen i nämnda mål slog fast att om en varutillverkare, som inte är bunden enligt avtal till slutkonsumenten utan är den första länken i en kedja av transaktioner som leder till denna konsument, beviljar nämnda slutkonsument en prisnedsättning genom rabattkuponger som löses in av detaljhandlarna och för vilka dessa får ersättning av tillverkaren, ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt minskas med nämnda nedsättning (domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkterna 31, 34 och 35). I nämnda mål hade det vederlag som erhållits av den skattskyldiga personen, vilken var den första länken i en kedja av transaktioner, nämligen minskats genom den nedsättning som samma person direkt hade beviljat slutkonsumenten.

30 Under de omständigheter som är aktuella i förevarande mål utgör researrangören emellertid inte den första länken i en kedja av transaktioner, eftersom den tillhandahåller sina tjänster direkt till slutkonsumenten och Ibero Tours endast förmedlar denna enda transaktion i egenskap av mellanhand. Ibero Tours tillhandahåller däremot en tjänst, nämligen förmedling, som är helt skild från den tjänst som researrangören tillhandahåller.

31 I det nationella målet beviljar researrangören för övrigt inte någon prisnedsättning, eftersom Ibero Tours under alla omständigheter är skyldig att betala researrangören det pris som avtalats, oberoende av den prisnedsättning som Ibero Tours eventuellt beviljar resanden.

32 Den omständigheten att en resebyrå, i en sådan situation som den som Ibero Tours befinner sig i, svarar för en del av resans pris, vilket i förhållande till slutkonsumenten av resan kommer till uttryck i en nedsättning av resans pris, påverkar under dessa omständigheter varken det vederlag som researrangören erhåller för försäljningen av resan eller det vederlag som Ibero Tours erhåller för sin förmedlingstjänst. I enlighet med artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet medför en sådan prisnedsättning följaktligen inte någon nedsättning av beskattningsunderlaget vare sig för den huvudsakliga transaktionen eller för de tjänster som tillhandahålls av resebyrån.

33 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Bestämmelserna i sjätte direktivet ska tolkas så, att de principer som domstolen har fastställt i det ovannämnda målet Elida Gibbs, angående bestämning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte är tillämpliga om en resebyrå, som agerar i egenskap av mellanhand, på eget initiativ och på egen bekostnad beviljar slutkonsumenten en nedsättning av priset på den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls av researrangören.

Den andra och den tredje frågan

34 Eftersom den första frågan besvaras nekande, saknas det anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

35 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att de principer som Europeiska unionens domstol har fastställt i domen av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, angående bestämning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte är tillämpliga om en resebyrå, som agerar i egenskap av mellanhand, på eget initiativ och på egen bekostnad beviljar slutkonsumenten en nedsättning av priset på den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls av researrangören.

Underskrifter