DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

9. december 2010 *

I sag C-31/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 10. december 2009, indgået til Domstolen den 20. januar 2010, i sagen:

Minerva Kulturreisen GmbH

mod

Finanzamt Freital,

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Ilešič, E. Levits og M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Minerva Kulturreisen GmbH ved P. Fröhler, A. Kellner og B. Juschten

— Finanzamt Freital ved V. Rummer

— den tyske regering ved J. Möller og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den græske regering ved K. Georgiadis, C. Poulakos og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Minerva Kulturreisen GmbH (herefter »Minerva«) og Finanzamt Freital (herefter »Finanzamt«) vedrørende anvendelsen af særordningen for rejsebureauer i sjette direktivs artikel 26 på enkeltstående salg af operabilletter, der foretages gennem et rejsebureau, uden at der samtidig leveres andre ydelser.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 26, der har overskriften »Særordning for rejsebureauer«, og som finder anvendelse ratione temporis på tvisten i hovedsagen, bestemmer i stk. 1 og 2:

»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.«

Nationale bestemmelser

4 § 25 i den tyske merværdiafgiftslov af 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«) bestemmer:

»1. De nedenstående forskrifter gælder for en erhvervsdrivendes rejsetjenesteydelser, som ikke er bestemt for aftagerens erhvervsvirksomhed, for så vidt som den erhvervsdrivende derved optræder over for aftageren i eget navn og gør brug af rejseunderleverancer. Den erhvervsdrivendes ydelse skal anses for at være en øvrig ydelse. […] Rejseunderleverancer er leveringer og øvrige ydelser, der præsteres af tredjemand og umiddelbart kommer den rejsende til gode.

2. […]

3. Den øvrige ydelse beregnes ud fra forskellen mellem det beløb, som aftageren betaler for at få ydelsen, og det beløb, som den erhvervsdrivende betaler for rejseunderleverancerne. Omsætningsafgiften indgår ikke i beskatningsgrundlaget […]

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Minerva driver et rejsebureau. I årene 1993-1998 købte selskabet bl.a. billetter af Sächsische Staatsoper (Semperoper) i Dresden og videresolgte dem i eget navn og for egen regning til den endelige forbruger og rejsebureauer enten i tilknytning til andre tjenesteydelser, som selskabet selv leverede, nemlig tjenesteydelser såsom indkvartering, byrundvisning, shuttleservice eller restaurationsvirksomhed, eller uden levering af andre tjenesteydelser.

6 Minerva var af den opfattelse, at indtægterne fra det enkeltstående salg af de nævnte billetter til forestillinger også var omfattet af marginalafgiftspålæggelsen i UStG's § 25. Minerva er blevet opkrævet afgift af denne virksomhed, uden at denne afgiftsordning blev anvendt.

7 Finanzamt afviste Minervas klage over momsafgørelse af 28. september 2000 for årene 1993-1997 og momsafgørelse af 27. marts 2001 for 1998 med den begrundelse, at selskabet ved at købe og sælge billetter til forestillinger ikke leverer tjenesteydelser »til gennemførelsen af en rejse«, og at dets virksomhed således ikke adskiller sig fra andre former for billetsalgsvirksomhed.

8 Sächsisches Finanzgericht tilsluttede sig Finanzamts standpunkt ved afgørelse af 11. februar 2008 og afviste således Minervas klage over Finanzamts afgørelse om afvisning.

9 Minerva iværksatte kassationsanke for den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse. Det eneste spørgsmål for denne ret er, hvorvidt salg af billetter til den endelige forbruger uden levering af yderligere tjenesteydelser er omfattet af marginalafgiftspålæggelsen efter UStG's § 25.

10 Minerva har som begrundelse for sin revisionsappel gjort gældende, at et rejsebureaus salg af billetter til forestillinger skal anses for rejseydelser, jf. UStG's § 25, da salg af disse billetter ifølge Minerva udgør en tjenesteydelse blandt rejsebureauets mange tilbud i dets udbud over forskellige rejsemuligheder og rejseydelser.

11 Henset til Domstolens dom af 12. november 1992, Van Ginkel (sag C-163/91, Sml. I, s. 5723), spørger den forelæggende ret, om rejsebureauet, der handler i eget navn, kan være omfattet af marginalafgiftspålæggelsen, jf. sjette direktivs artikel 26, for så vidt angår de indtægter, som det har opnået ved salg af billetter til forestillinger, eller om det for at være omfattet af denne afgiftsordning er nødvendigt, at den enkeltstående ydelse består i en af de kerneydelser, der leveres af de erhvervsdrivende, der er omfattet af bestemmelsen.

12 Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Gælder »særordning[en] for rejsebureauer« i [sjette direktivs] artikel 26 […] også for enkeltstående salg af operabilletter, der foretages gennem et rejsebureau, uden at der samtidig leveres andre ydelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

13 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål oplyst, om enhver tjenesteydelse, der leveres af et rejsebureau, er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26, eller om en tjenesteydelse, der leveres af et rejsebureau, kun er omfattet af ordningen, hvis det drejer sig om en rejseydelse.

14 For det første angives det i sjette direktivs artikel 26, stk. 1, at denne bestemmelses særordning finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, for så vidt som de handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer.

15 Det følger således af ordlyden af denne bestemmelse, at et rejsebureaus tjenesteydelse, for at den er omfattet af den deri fastsatte særordning, skal omhandle gennemførelsen af en rejse.

16 For det andet bemærkes, at sjette direktivs artikel 26 indfører en undtagelse fra den almindelige ordning med hensyn til beskatningsgrundlaget for visse transaktioner udført af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, og at denne artikel som en undtagelse fra sjette direktivs normale ordning kun bør anvendes, i det omfang det er nødvendigt for at opnå formålet med ordningen (dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 5 og 34, og af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 21 og 22).

17 For det tredje er formålet med særordningen i sjette direktivs artikel 26 at tilpasse de gældende regler til den særlige form for virksomhed, som udøves af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser (Madgett og Baldwin-dommen, præmis 18, og First Choice Holidays-dommen, præmis 23).

18 I denne henseende fremgår det af retspraksis, at denne virksomhed er karakteriseret ved, at den som oftest består af levering af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast driftssted. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udøve deres virksomhed (jf. Madgett og Baldwin-dommen, præmis 18, og First Choice Holidays-dommen, præmis 24).

19 Det bemærkes desuden, i modsætning til hvad den græske regering har hævdet, at det ikke kan udledes af Van Ginkel-dommen, at enhver enkeltstående ydelse, som leveres af et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26.

20 Domstolen har således i præmis 23 i Van Ginkel-dommen udtalt, at udelukkelse af ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering, og ikke transport af den rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke merværdiafgiftsregler der skulle anvendes, og at en sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål.

21 Det fremgår således af denne dom, at Domstolen ikke fandt, at en hvilken som helst ydelse leveret af et rejsebureau, der ikke er i forbindelse med en rejse, er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26, men at indkvartering leveret af et rejsebureau er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde, selv om ydelsen kun omfatter indkvartering, og ikke transport.

22 Det følger også af præmis 24 i Van Ginkel-dommen, at en ydelse, når den ikke leveres i forbindelse med rejseydelser, navnlig transport og indkvartering, ikke henhører under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26.

23 Det følger af de ovenfor anførte betragtninger, at et rejsebureaus salg af operabilletter uden samtidig levering af en rejseydelse ikke er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26.

24 Det bemærkes desuden, at anvendelsen af denne særordning for en virksomhed som omhandlet i hovedsagen, hvor rejsebureauet begrænser sig til at sælge billetter til forestillinger uden samtidig at levere rejseydelser, ville være konkurrenceforvridende, idet samme virksomhed ville blive pålagt forskellig afgift, alt efter om den erhvervsdrivende, der sælger billetter, er et rejsebureau eller ikke.

25 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på et rejsebureaus enkeltstående salg af operabilletter uden samtidig levering af en rejseydelse.

Sagens omkostninger

26 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på et rejsebureaus enkeltstående salg af operabilletter uden samtidig levering af en rejseydelse.

Underskrifter