Samling af Afgørelser

Domstolens Kendelse (Sjette Afdeling)

1. marts 2012 *

»Procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit — momsdirektiv — særlig afgiftsordning for rejsebureauer — levering af bustransportydelser uden nogen andre ydelser til rejsebureauer«

I sag C-220/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 28. april 2011, indgået til Domstolen den 11. maj 2011, i sagen:

Star Coaches s. r. o.

mod

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, U. Lõhmus, og dommerne A. Arabadjiev og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

idet Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit,

og efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

Kendelse

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 306 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).

* Processprog: tjekkisk.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Star Coaches s. r. o. (herefter »Star Coaches«) og Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Prag skattedirektorat (Den Tjekkiske Republik)) vedrørende en afgørelse truffet over for Star Coaches om inddrivning af merværdiafgift (herefter »moms«) for januar 2008.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I momsdirektivets afsnit XII, kapitel 3, bestemmer artikel 306, der har overskriften »Særordning for rejsebureauer«, følgende:

»1. Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Denne særordning finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 79, stk. 1, litra c), finder anvendelse ved beregning af afgiftsgrundlaget.

2. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.«

4 Samme direktivs artikel 307 har følgende ordlyd:

»De transaktioner, der på de i artikel 306 fastsatte betingelser udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet over for den rejsende.

Enkeltydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.«

5 Det nævnte direktivs artikel 308 fastsætter:

»For enkeltydelsen leveret af rejsebureauet anses som afgiftsgrundlag og som pris uden moms i henhold til artikel 226, nr. 8), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.«

6 Momsdirektivets artikel 310 bestemmer:

»De momsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for de i artikel 307 omhandlede transaktioner, der direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

Tjekkisk ret

7 Den tjekkiske lov nr. 235/2004 om merværdiafgift (herefter »momsloven«) indeholder en § 89 med overskriften »Særordning for rejsetjenesteydelser«, som i den i 2008 gældende affattelse havde følgende ordlyd:

»1) Leverandøren af en rejsetjenesteydelse, som handler over for en kunde i eget navn i forbindelse med levering af en rejsetjenesteydelse til kunden, anvender særordningen.

2) I denne lov betyder:

a) »leverandør af en rejsetjenesteydelse«: en afgiftspligtig person, som leverer en rejsetjenesteydelse til en kunde

b) »kunde«: den person, til hvem rejsetjenesteydelsen leveres

c) »rejsetjenesteydelse«: levering til kunden af en tjenesteydelse, som indeholder en kombination af turistydelser og eventuelt varer, for så vidt individuelle turistydelser og varer købes fra andre afgiftspligtige personer; levering af en rejsetjenesteydelse betragtes som én enkelt tjenesteydelse, selv om gennemførelsen af rejsetjenesteydelsen indebærer anvendelse af flere turistydelser og eventuelt varer købt af andre afgiftspligtige personer; levering af en tjenesteydelse til en kunde, som kun indeholder køb af en enkelt turist-, indkvarterings- eller transportydelse, betragtes ligeledes som en rejsetjenesteydelse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Star Coaches driver personbefordringsvirksomhed med bus i Den Tjekkiske Republik og mellem medlemsstaterne. Virksomheden organiserer befordringen enten med egne busser eller ved hjælp af underleverandører i form af andre transportvirksomheder, hvis transaktioner er momspligtige. Virksomhedens kunder er udelukkende rejsebureauer etableret i Den Tjekkiske Republik eller i andre medlemsstater. Star Coaches handler altid i eget navn over for sine kunder. Når virksomheden benytter en underleverandør, fakturerer den sine kunder med angivelse af moms og kræver tilbagebetaling af overskydende moms i henhold til den almindelige momsordning.

9 Star Coaches fradrog gentagne gange høje overskydende momsbeløb. Finanční úřad pro Prahu 5 (Prag 5 skattecenter) vurderede i den anledning, at selskabet leverede rejsetjenesteydelser, og at det ikke skulle have anvendt den almindelige momsordning, men den særordning, som er indført for rejsebureauer ved momslovens § 89. Den 25. juni 2008 traf skattecentret afgørelse om inddrivning af moms for januar 2008.

10 Star Coaches påklagede denne afgørelse. Da Star Coaches ikke fik medhold i sin klage ved afgørelsen truffet af Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu den 16. december 2008, anlagde selskabet sag ved Městský soud v Praze (Prag byret), der ved dom af 18. juni 2010 frifandt afgiftsmyndigheden. Star Coaches iværksatte herefter kassationsanke for Nejvyšší správní soud (den øverste forvaltningsdomstol).

11 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt særordningen for rejsebureauer i momsdirektivets artikel 306 skal finde anvendelse.

12 For det første har retten anført, at den tjekkiske sprogversion af denne bestemmelse og momslovens § 89, der har gennemført nævnte bestemmelse i tjekkisk ret, er forskellige. Mens artikel 306 omhandler ydelser, der leveres til de rejsende, dækker § 89 ydelser, der leveres til rejsebureauets kunder, dvs. et udtryk, som ikke kun omfatter de rejsende, men også andre personer. Den forelæggende ret har dog understreget, at der tillige er forskelle mellem sprogversionerne af momsdirektivets artikel 306 og sprogversionerne af artikel 26 i Rådets 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), der fandt anvendelse før momsdirektivets ikrafttræden, idet nogle sprogversioner brugte ordet »kunde« og andre ordet »rejsende«. Retten har nærmere anført, at Europa-Kommissionen i øvrigt har indledt en traktatbrudsprocedure mod flere medlemsstater, herunder Den Tjekkiske Republik, fordi de har anvendt ordet »kunde« og derfor efter Kommissionens opfattelse har taget sigte på en for bred personkreds.

13 Såfremt Domstolen fastslår, at momsdirektivets artikel 306 også omfatter et rejsebureaus kunder, ønsker den forelæggende ret for det andet afklaret, om en virksomhed som Star Coaches skal kvalificeres som et rejsebureau i denne bestemmelses forstand. Retten har anført, at dette efter dens opfattelse ikke er tilfældet, eftersom virksomheden alene leverer en transportydelse uden nogen andre turistydelser. Det følger heraf, at den foreliggende sag adskiller sig fra den, der gav anledning til dom af 12. november 1992, Van Ginkel (sag C-163/91, Sml. I, s. 5723), hvor den pågældende virksomhed foruden indkvartering også leverede ydelser såsom oplysninger, rådgivning og reservation af ferieboligen.

14 Da Nejvyšší správní soud finder det nødvendigt at indhente en fortolkning af momsdirektivets artikel 306 for at kunne afgøre den verserende tvist, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Henviser [momsdirektivets] artikel 306 […] kun til leveringer foretaget af rejsebureauer til slutbrugere af en rejsetjenesteydelse (rejsende) eller ligeledes til leveringer foretaget til andre personer (kunder)?

2) Skal en transportvirksomhed, som kun leverer personbefordring ved at levere bustransport til rejsebureauer (ikke direkte til rejsende), og som ikke leverer andre ydelser (indkvartering, oplysninger, rådgivning osv.), betragtes som et rejsebureau i henhold til [momsdirektivets] artikel 306 […]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

15 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål en afklaring af det materielle anvendelsesområde for momssærordningen i momsdirektivets artikel 306-310 og med det andet spørgsmål en afklaring af denne ordnings personelle anvendelsesområde.

16 Først skal det andet spørgsmål besvares, idet det skal undersøges, om den nævnte særordning finder anvendelse på en virksomhed som Star Coaches, og dernæst skal det første spørgsmål vedrørende rækkevidden af denne ordnings materielle anvendelsesområde i givet fald besvares.

Det andet spørgsmål

17 I henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit, kan Domstolen, såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, efter at have hørt generaladvokaten når som helst træffe afgørelse ved begrundet kendelse under henvisning til den eksisterende retspraksis.

18 Domstolen finder, at dette er tilfældet i den foreliggende sag. Besvarelsen af den forelæggende rets andet spørgsmål kan således klart udledes af retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 26, hvis ordlyd er genanvendt i momsdirektivets artikel 306. Retspraksis om rejsebureaubegrebet i artikel 26 kan følgelig overføres til det samme begreb i momsdirektivets artikel 306.

19 Det bemærkes, at formålet med den særlige momsordning, der er indført ved sjette direktivs artikel 26, i henhold til Domstolens faste praksis er at tilpasse de gældende regler til den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsebureauer og rejsearrangører. De tjenesteydelser, der udføres af disse virksomheder, er karakteriseret ved, at de som oftest består 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 kontor. 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 udføre deres arbejde

(jf. Van Ginkel-dommen, præmis 13-15, samt dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 18, og af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 23 og 24).

20 Den omstændighed, at rejsebureauet blot stiller en feriebolig til rådighed for den rejsende, er dog ikke tilstrækkelig til at udelukke denne ydelse fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26. Den ydelse, rejsebureauet tilbyder, kan i et sådant tilfælde ikke være begrænset til en enkeltstående ydelse, eftersom den ud over udlejningen af boligen kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelægger kunden en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen (Van Ginkel-dommen, præmis 24).

21 Domstolen har desuden fundet, at, uanset hvorledes den erhvervsdrivende formelt betegnes, gør de grunde, der ligger bag den særordning, som gælder for rejsebureauer og rejsearrangører, sig også gældende i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende ikke er et rejsebureau eller en rejsearrangør i disse udtryks sædvanlige betydning, men hvor den erhvervsdrivende i forbindelse med anden virksomhed udfører de samme transaktioner som dem, der udføres af de sidstnævnte (jf. Madgett og Baldwin-dommen, præmis 20 og 21, og dom af 13.10.2005, sag C-200/04, ISt, Sml. I, s. 8691, præmis 22).

22 Det er således ikke udelukket, at tjenesteydelser – der leveres af en transportør, som organiserer personbefordring med bus, og som, når denne ikke anvender egne busser, benytter sig af transportydelser fra momspligtige underleverandører – er underlagt særordningen i momsdirektivets artikel 306. Den omstændighed, at sådanne tjenesteydelser ikke omfatter indkvarteringsydelser, er ikke tilstrækkelig til at udelukke, at de falder ind under denne bestemmelses anvendelsesområde.

23 I overensstemmelse med den fortolkning, som Domstolen anlagde i Van Ginkel-dommen, kræver det yderligere, at disse tjenesteydelser ikke indskrænker sig til én enkelt ydelse, og at de foruden transporten indebærer andre ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning vedrørende en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af busrejsen. Domstolen har således fastslået, at det ikke kan udledes af Van Ginkel-dommen, at enhver enkeltstående ydelse, som leveres af et rejsebureau eller en rejsearrangør, er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26 (dom af 9.12.2010, sag C-31/10, Minerva Kulturreisen, Sml. I, s. 12889, præmis 19). Denne betragtning gælder på samme måde for en erhvervsdrivende, der hverken er et rejsebureau eller en rejsearrangør i disse udtryks sædvanlige betydning.

24 Den forelæggende ret har oplyst, at Star Coaches alene leverer en transportydelse uden nogen andre ydelser til rejsebureauer. Retten har udtrykkeligt tilføjet, at virksomheden ikke leverer ydelser såsom indkvartering, guide- eller rådgivningsvirksomhed.

25 Det følger heraf, at de af Star Coaches leverede tjenesteydelser på ingen måde er magen til dem, som et rejsebureau eller en rejsearrangør tilbyder.

26 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at en transportvirksomhed, som kun leverer personbefordring ved at levere bustransport til rejsebureauer, og som ikke leverer andre ydelser såsom indkvartering, guide- eller rådgivningsvirksomhed, ikke udfører transaktioner, der falder ind under særordningen for rejsebureauer i momsdirektivets artikel 306.

Det første spørgsmål

27 Henset til Domstolens besvarelse af det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det første spørgsmål.

Sagens omkostninger

28 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 (Sjette Afdeling) for ret:

En transportvirksomhed, som kun leverer personbefordring ved at levere bustransport til rejsebureauer, og som ikke leverer andre ydelser såsom indkvartering, guide- eller rådgivningsvirksomhed, udfører ikke transaktioner, der falder ind under særordningen for rejsebureauer i artikel 306 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Underskrifter