

|

61991J0163

DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 12. NOVEMBER 1992. - VAN GINKEL WADDINXVEEN BV, REIS- EN PASSAGEBUREAU VAN GINKEL BV M. FL. MOD INSPECTEUR DER OMZETBELASTING UTRECHT. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: GERECHTSHOF AMSTERDAM - NEDERLANDENE. - MERVAERDIAFGIFT - SJETTE DIREKTIV - DIREKTIVETS ARTIKEL 26 - REJSEBUREAU - PERSONER, DER ORGANISERER TURISTREJSER - UDLEJNING AF FERIEBOLIGER. - SAG C-163/91.

Samling af Afgørelser 1992 side I-05723

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsaetningsafgifter ° det faelles mervaerdiafgiftssystem ° saerordning for rejsebureauer ° anvendelsesomraade ° ydelsen begraenset til, at der stilles en feriebolig til raadighed ° omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 26)

Sammendrag

Artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388 om den saerordning, der gaelder for rejsebureauer med hensyn til paalaeggelse af mervaerdiafgift, skal fortolkes saaledes, at den omstaendighed, at et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, ikke soerger for transporten af den rejsende, og at disse virksomheder blot stiller en feriebolig til raadighed for denne, ikke kan bevirke, at de tjenesteydelser, der leveres af disse virksomheder, udelukkes fra bestemmelsens anvendelsesomraade.

Dommens præmisser

1 Ved dom af 4. juni 1991, indgaaet til Domstolen den 19. juni 1991, har Gerechtshof, Amsterdam, i medfoer af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "sjette direktiv").

2 Spørgsmaalene er blevet rejst under en sag mellem Van Ginkel Waddinxveen BV, Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV m.fl. (herefter benævnt "Van Ginkel") og Inspecteur der omzetbelasting (omsætningsafgiftsmyndigheden), Utrecht, angaaende en meddelelse til Van Ginkel om efterbetaling af omsætningsafgift.

3 Van Ginkel organiserer turistrejser og driver endvidere rejsebureauer. Selskabet tilbyder sine kunder, hvad der i kataloget betegnes som "bilferier", hvorunder kunden anvender sin egen bil, mens Van Ginkel blot soerger for indkvartering af den rejsende.

4 Specielt for saa vidt angaar "bilferier", der finder sted i Nederlandene, indkvarteres de rejsende i feriehus, der som oftest tilhoerer tredjemand.

5 De vilkaar, der gaelder for Van Ginkel' s anvendelse af feriehusene til sine kunder, fastsaettes efter aftale med ejerne. Van Ginkel opkraever en provision paa 20% af lejen.

6 Naar reservationen foretages gennem et andet rejsebureau end Van Ginkel, betaler Van Ginkel bureauet en provision paa mellem 5% og 8%.

7 Momsen beregnes udelukkende af det af Van Ginkel opkraevende provisionsbeloeb, i givet fald efter fradrag af den provision, der er betalt til det rejsebureau, som har foretaget reservationen.

8 Inspecteur der omzetbelasting fandt, at den af Van Ginkel udfoerte tjenesteydelse maatte betragtes som udlejning af ferieboliger, og at momsen derfor skulle beregnes af hele det lejebeloeb, der blev faktureret kunden.

9 Van Ginkel anlagde sag ved Gerechtshof, Amsterdam, til proevelse af Inspecteur der omzetbelasting' s afgoerelse. Retten besluttede at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praecipuelle spoergsmaal:

"1) Kan transaktioner, udoevet af en afgiftspligtig person og bestaaende i udlejning af ferieboliger til kunder, som selv soerger for transport til og fra ferieboligerne, om hvilke den afgiftspligtige har indgaaet aftaler med tredjemaend for at kunne raade herover, anses for omfattet af begrebet rejsens gennemfoerelse i sjette direktivs artikel 26, stk. 1' s forstand, henholdsvis for transaktioner med henblik paa gennemfoerelse af en rejse i denne artikels stk. 2' s forstand?"

2) AEndres besvarelsen af det foerste spoergsmaal, saafremt den afgiftspligtige person er en person, der organiserer turistrejser og ud over udoevelsen af de i det foerste spoergsmaal naevnte transaktioner ogsaa arrangerer rejser, som omfatter transport til og fra ferieboligen?"

10 Hvad naermere angaar de faktiske omstaendigheder i hovedsagen, retsforhandlingernes forloeb samt de skriftlige indlaeg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmoder rapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

11 Indledningsvis boer det praeciseres, hvad indholdet af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 er, og hvilket formaal de har.

12 I sjette direktivs artikel 26 fastlaegges en saerordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, med hensyn til moms.

13 De tjenesteydelser, disse virksomheder udfoerer, er karakteriseret ved, at de som oftest bestaar af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udfoeres saavel i

som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsaede eller et fast kontor.

14 Paa grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udfoeres, ville der for virksomhederne vaere praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgaaende afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udfoere deres arbejde.

15 For at tilpasse de gaeldende regler til denne saerlige form for virksomhed har faellesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, 3 og 4, indfoert en saerordning med hensyn til moms. Det hedder i disse bestemmelser:

"2. De transaktioner, der udfoeres af rejsebureauet med henblik paa gennemfoerelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse praesteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse paalaegges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsaedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen praesteres 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 beloeb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer praesterede leveringer og tjenesteydelser, for saa vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

3. Hvis de transaktioner, som praesteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemfoeres af sidstnaevnte uden for Faellesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfoer af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemfoeres saavel inden for som uden for Faellesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedroerer de uden for Faellesskabet gennemfoerte transaktioner, anses for afgiftsfri.

4. De merværdiafgiftsbeloeb, der af andre afgiftspligtige personer foeres i regning for rejsebureauet for de i stk. 2 omhandlede transaktioner, som direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat."

16 Betingelserne for anvendelsen af de saerlige bestemmelser er fastsat i sjette direktivs artikel 26, stk. 1, som bestemmer:

"1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften paa transaktioner udoevet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for saa vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemfoerelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der praesteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse paa rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidlere, og paa hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstaas i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser."

17 Med de stillede spoergsmaal oensker den nationale ret i det vaesentlige oplyst, om der ved afgoerelsen af, om bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse, skal tages hensyn til, at:

° rejsebureauet ikke soerger for transporten af den rejsende til og fra indkvarteringsstedet, men blot stiller en feriebolig til raadighed for den rejsende

° den afgiftspligtige er en person, der organiserer turistrejser.

Det forhold, at rejsebureauet ikke soerger for transporten af den rejsende, men blot stiller en feriebolig til raadighed for denne

18 Van Ginkel har anfoert, at der hverken i sjette direktiv eller Domstolens praksis gives en noejagtig definition af begrebet rejse. Under henvisning til en raekke forhold ° herunder udtrykket "travel facilities", som anvendes i den engelske version af sjette direktivs artikel 26, den definition af begrebet rejse, som saedvanligvis anvendes i Faelleskabet, saedvaner inden for branchen, bestemmelserne i Raadets direktiv 90/314/EOEF af 13. juni 1990 om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure (EFT L 158, s. 59), sjette direktivs formaal og de praktiske vanskeligheder, der ville vaere forbundet med en anden fortolkning ° har Van Ginkel gjort gaeldende, at begrebet rejse omfatter de ferieformer, rejsebureauerne tilbyder offentligheden, hvor bureauet blot reserverer ferieboligen til den rejsende.

19 Den tyske regering og Det Forenede Kongerige har endvidere gjort gaeldende, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 26 ikke er betinget af, at rejsebureauet soerger for rejsen i snaever forstand, dvs. transporten. Det er tilstraekkeligt, at den ydelse, rejsebureauet leverer ° som, efter hvad Det Raadgivende Udvalg for Mervardegift har givet udtryk for paa sit 17. moede den 4. og 5. juli 1984, endog kan vaere en enkeltstaaende ydelse ° bidrager til rejsens gennemfoerelse. Til stoette for denne fortolkning har den tyske regering og Det Forenede Kongerige endvidere paaberaabt sig udtrykket "travel facilities" i den engelske version af direktivet samt direktivets formaal, som er at undgaa, at rejsebureauer bliver undergivet begraensninger og skal opfylde afgiftsmaessige formaliteter i alle de medlemsstater, hvor ydelserne leveres.

20 Den nederlandske regering har anfoert, at der ganske vist kan anlaegges en anden fortolkning, men at sjette direktivs artikel 26, som har til formaal at forenkle afgiftsformaliteterne i tilfaelde, hvor der udfoeres flere ydelser, ikke kan antages at finde anvendelse, naar der er tale om en enkeltstaaende ydelse, i dette tilfaelde indkvarteringen.

21 Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 kan ifoelge stk. 1 kun anvendes, hvis rejsebureauet handler i eget navn over for den rejsende og ikke som formidler. Det tilkommer den nationale ret, der behandler en tvist vedroerende anvendelsen af disse bestemmelser, at undersøge, om denne betingelse er opfyldt, hvorved den skal tage alle oplysningerne i sagen i betragtning, navnlig karakteren af rejsebureauets kontraktlige forpligtelser over for den rejsende.

22 Derimod indeholder sjette direktivs artikel 26, stk. 1, ikke noget udtrykkeligt krav om, at rejsebureauet skal soerge for transporten af den rejsende til og fra indkvarteringsstedet, for at saerordningen i artikel 26 med hensyn til moms kan finde anvendelse.

23 Et saadant krav ville nemlig vaere i modstrid med formaalet med bestemmelserne i direktivets artikel 26. Som anfoert ovenfor, tilpasser disse bestemmelser de gaeldende momsregler til den saerlige form for virksomhed, der udoeves af rejsebureauer. For at tilgodese kundernes behov tilbyder rejsebureauerne en raekke forskellige ferie- og rejseformer, saaledes at den rejsende efter eget valg kan kombinere transport, indkvartering og alle de andre ydelser, disse virksomheder kan tilbyde. At udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesomraadet for direktivets artikel 26 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering, og ikke transport af den rejsende, ville foere til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhaenge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler der skulle anvendes. En saadan afgiftsordning ville vaere i modstrid med direktivets formaal.

24 Den omstaendighed, at rejsebureauet blot stiller en feriebolig til raadighed for den rejsende, er under disse forhold ikke tilstraekkeligt til at udelukke denne ydelse fra anvendelsesomraadet for direktivets artikel 26. Som Domstolen i oevrigt har anfoert i dom af 26. februar 1992 (sag C-280/90, Hacker, Sml. I, s. 1111) med hensyn til fortolkningen af artikel 16, nr. 1, i konventionen af 27. september 1968 om retternes kompetence og om fuldbyrdelse af retsafgoerelser i borgerlige

sager, herunder handelssager, kan den ydelse, rejsebureauet tilbyder ° selv naar den blot bestaar i, at der stilles en feriebolig til raadighed ° ikke vaere begraenset til en enkeltstaaende ydelse, eftersom den ud over udlejningen af boligen kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og raadgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelaegger kunden en raekeke valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen. Der er derfor ingen grund til at udelukke saadanne ydelser fra anvendelsesomraadet for sjette direktivs artikel 26, idet det dog er en betingelse, at den ejer eller administrator af ferieboligen, som bureauet har indgaaet en aftale med, selv er mervaerdiavgiftspligtig, jf. kravet i sjette direktivs artikel 26, stk. 1.

Det forhold, at den afgiftspligtige er en person, der organiserer turistrejser

25 Som Kommissionen, den nederlandske og den tyske regering, Det Forenede Kongerige og Van Ginkel har anfoert, finder de saerlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 26 uden forskel anvendelse paa rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Sidstnaevnte sidestilles i medfoer af artikel 26, stk. 1, sidste punktum, med rejsebureauer.

26 Det er derfor ufornoedent at give et saerskilt svar for det tilfaelde, at den afgiftspligtige er en person, der organiserer turistrejser.

27 De forelagte spoergsmaal boer derfor besvares med, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes saaledes, at den omstaendighed, at et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, ikke soerger for transporten af den rejsende, og at disse virksomheder blot stiller en feriebolig til raadighed for denne, ikke kan bevirke, at de tjenesteydelser, der leveres af virksomhederne, udelukkes fra artikel 26's anvendelsesomraade.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af Kongeriget Nederlandene, Forbundsrepublikken Tyskland, Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Gerechtshof, Amsterdam, ved dom af 4. juni 1991, for ret:

Bestemmelserne i artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes saaledes, at den omstaendighed, at et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, ikke soerger for transporten af den rejsende, og at disse virksomheder blot stiller en feriebolig til raadighed for denne, ikke kan bevirke, at de tjenesteydelser, der leveres af virksomhederne, udelukkes fra

artikel 26' s anvendelsesomraade.