



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
MELCHIOR WATHELET  
föredraget den 18 juli 2013<sup>1</sup>

**Mål C-300/12**

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte  
mot  
Ibero Tours GmbH**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland))

”Mervärdesskatt — Resebyråers transaktioner — Rabatter till resande som medför en lägre provision för resebyrån — Fastställande av beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten”

## I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande som inkom till domstolen den 20 juni 2012 gäller i huvudsak frågan om, och i förekommande fall på vilka villkor, de principer som fastställdes i domen i målet *Elida Gibbs*<sup>2</sup>, angående rabatter som en tillverkare gav via en distributionskedja, även ska tillämpas när en mellanhand ger konsumenterna rabatterade priser. Detta förfarande gäller en resebyrå, som agerade i egenskap av mellanhand mellan researrangören och konsumenterna. Resebyrån gav dessa rabatter på resornas priser och påstod att den drog av rabatterna från beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, *Elida Gibbs* (REG 1996, s. I-5339).

## II – Tillämpliga bestämmelser

### A – Unionsrätten

2. Artikel 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet)<sup>3</sup> har följande lydelse:

”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.

...”

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

”Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

- a) Prisnedsättningar som rabatt för förtida betalning.
- b) Rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet.

...”

4. Artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet, med rubriken ”Diverse bestämmelser”, har följande lydelse:

”Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

5. I artikel 26 i sjätte direktivet, med rubriken ”Särskilda regler för resebyråer”, anges 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

3 — Sjätte direktivet har ändrats flera gånger under åren 2002–2004 men de bestämmelser som är aktuella i förevarande mål har inte påverkats. Jag återger således i förevarande förslag till avgörande direktivets text i den konsoliderade versionen av den 1 januari 2001, som gällde i början av den i förevarande mål berörda perioden.

betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdeskatt, 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.”

### B – Tysk rätt

6. 17 § punkt 1 i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG), i dess gällande lydelse från den 1 januari 2002 till den 15 december 2004, stadgar 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 det nedsatta vederlaget. I det fallet är denna tredje man skyldig att betala skatten. ...”

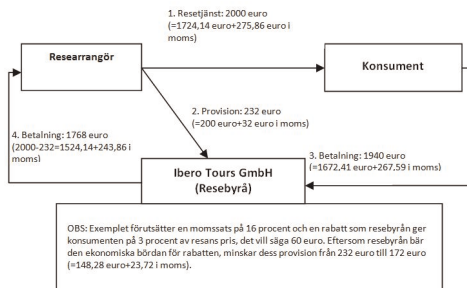
7. 17 § punkt 1 UStG, i dess gällande lydelse från den 16 december 2004, stadgar följande:

”När beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § punkt 1.1 har förändrats, ska det företag som gjorde transaktionen i motsvarande mån justera det belopp som ska betalas i skatt. Avdraget för ingående skatt ska likaså justeras för 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, måste 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 det nedsatta vederlaget. I det fallet är denna tredje man skyldig att betala skatten. ...”

### III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8. Nedanstående schema återger siffrorna i det exempel som den hänskjutande domstolen, det vill säga Bundesfinanzhof (Tyskland) och Europeiska kommissionen använt sig av<sup>4</sup>. Schemat underlättar beskrivningen och förståelsen av de faktiska omständigheterna i förevarande mål.

4 — Motparten i målet vid den nationella domstolen har använt andra siffror.



9. Ibero Tours GmbH (nedan kallad Ibero Tours) är en tysk resebyrå som erbjuder sina kunder resetjänster utformade av en researrangör. Enligt det exempel som den hänskjutande domstolen och kommissionen har använt sig av uppgår bruttopriset för resan till 2 000 euro, inklusive mervärdesskatt på 275,86 euro. När en resa har sålts tillhandahåller researrangören resetjänsten till kunden och betalar provision till resebyrån som vederlag för förmedlingstjänsten. I exemplet är provisionens bruttobelopp 232 euro varav 32 euro utgör mervärdesskatt.

10. I försäljningsfrämjande syfte ger Ibero Tours rabatter på resans pris till kunderna. I exemplet förutses det att resebyrån ger konsumenten 3 procent rabatt på resans bruttopris, det vill säga 60 euro. Rabatten bekostas inte av researrangören utan av resebyrån.

11. I ovannämnda exempel betalar konsumenten det avtalade priset till Ibero Tours, det vill säga 1 940 euro. Den sistnämnda betalar sedan researrangören ett belopp som följaktligen motsvarar skillnaden mellan resans sammanlagda pris (2 000 euro före rabatt) och den provision som beräknats på resans pris före rabatt (232 euro, inklusive mervärdesskatt), vilket även motsvarar skillnaden mellan det rabatterade pris som kunden betalat (1 940 euro) och det belopp minskat med provisionen (172 euro) som erhålls efter avdrag för den rabatt som Ibero Tours ger konsumenten (60 euro, inklusive mervärdesskatt). I exemplet utgör denna summa 1 768 euro (2 000 euro – 232 euro = 1 768 euro eller 1 940 euro – 172 euro = 1 768 euro).

12. Enligt de särskilda regler som föreskrivs för resebyråer i artikel 26 i sjätte direktivet ska en researrangör betala mervärdesskatt på resans totala pris och han kan inte beakta den rabatt som resebyrån ger sina kunder, när det rör sig om en resa inom Europeiska unionen<sup>5</sup>.

13. Tidigare hade Ibero Tours erlagt den mervärdesskatt (med 32 euro i exemplet) som tillämpats på den totala provision som researrangören hade betalat, det vill säga 232 euro i exemplet, utan att dra av den mervärdesskatt på 8,28 euro som ingick i den rabatt som den slutlige konsumenten erhöll, nämligen 60 euro i exemplet. Resebyrån ansåg sig härigenom ha beskattats för ett belopp som var högre än det belopp som den slutligen erhölet. Ibero Tours ansåg även att detta hade gjort det möjligt för skattemyndigheten att motta ett belopp som var högre än den mervärdesskatt som den slutlige konsumenten faktiskt betalat. Enligt exemplet anser resebyrån att den har rätt till återbetalning av de 8,28 euro som utgör skillnaden mellan den mervärdesskatt som beräknats på provisionen utan att hänsyn tagits till rabatten på resans pris (32 euro) och den provision som återstår efter det att den rabatt som konsumenten erhölet tagits med i beräkningen (23,72 euro).

14. I detta sammanhang begärde Ibero Tours att Finanzamt Düsseldorf-Mitte (nedan kallad Finanzamt) skulle justera den mervärdesskatt som fastställts för de omtvistade räkenskapsåren 2002–2005, med motiveringen att de rabatter som kunderna erhölet med tillämpning av 17 § UStG lett till en minskad ersättning för de förmedlingstjänster som resebyrån utfört åt researrangörerna.

5 — Se dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays (REG 2003, s. I-6289).

15. Finanzamt beviljade denna ansökan endast i den mån de tjänster som utförts av researrangörer beskattades på grundval av villkoren i den särskilda regel som införts genom artikel 26 i sjätte direktivet. Däremot, i den mån de tjänster som utförts av researrangörer hade tillhandahållits i enlighet med artikel 26.3 i sjätte direktivet, avlog Finanzamt ansökan om ändring av mervärdesskatten till förmån för Ibero Tours. Efter att utan framgång ha ingett ett klagomål överklagade Ibero Tours beslutet till Finanzgericht som biföll överklagandet. Finanzamt överklagade då den av Finanzgericht meddelade domen.

16. Bundesfinanzhof beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1. Medför principerna i Europeiska unionens domstols dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), en nedsättning av beskattningsunderlaget i en distributionskedja om en mellanhand (i detta fall en resebyrå) efterskänker en del av priset till kunden (i detta fall en resande) för den transaktion som mellanhanden förmedlat (i detta fall den tjänst som researrangören tillhandahåller den resande)?
2. Om fråga 1 besvaras jakande: Ska principerna i Europeiska unionens domstols dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), tillämpas även om endast researrangörens huvudtransaktion, men däremot inte resebyråns förmedlingstjänst, omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 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?
3. Om även fråga 2 besvaras jakande: När de tjänster som mellanhanden tillhandahåller är undantagna från skatteplikt, får då en medlemsstat som på ett korrekt sätt har införlivat artikel 11 C.1 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, 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?”

#### **IV – Förfarandet vid domstolen**

17. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 20 juni 2012. Ibero Tours, den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen ingav skriftliga yttranden och yttrade sig muntligt vid förhandlingen den 5 juni 2013.

#### **V – Bedömning**

##### *A – Prövning av den första tolkningsfrågan*

18. Den hänskjutande domstolen har genom sin första fråga velat få klarhet i om ett rabatterat pris som den slutlige konsumenten erhåller av en mellanhand, i samband med tillhandahållandet av en tjänst, mot bakgrund av domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs ska behandlas på samma sätt som ett liknande rabatterat pris som en tillverkare sätter på en vara.

19. I denna dom konfronterades domstolen med en reklamkampanj för toalettartiklar där tillverkaren använde sig av två olika typer av reklam:

- Enligt det första systemet utfärdade tillverkaren en rabattkupong som den slutlige konsumenten kunde lösa in mot angivet belopp hos den grossist eller detaljhandlare som skulle sälja varan till den slutlige konsumenten om grossisten eller detaljhandlaren godtog kupongen från den slutlige konsumenten som delbetalning för tillverkarens varor. I det systemet berördes inte de nettobelopp som mellanhanden erlade och mottog.
- Enligt det andra systemet utfärdade tillverkaren en kupong åt den slutlige konsumenten som gav rätt till återbetalning (kupongen var i allmänhet fäst på varan och tjänade också som köpbevis) och som gav honom rätt att direkt erhålla angivet belopp. I denna variant berördes inte heller de nettobelopp som mellanhanden erlade och mottog.

20. I det målet fann domstolen att under rådande förhållanden skulle beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vara detsamma som tillverkarens försäljningspris minskat med det belopp som hade angetts på kupongen och som återbetalats till detaljhandlaren eller konsumenten<sup>6</sup>. Domstolen godtog således principen att tillverkaren kan minska sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt, när han åtar sig att ge den slutlige konsumenten ett rabatterat pris efter det att varorna sålts till grossister och detaljhandlare. Det faktum att försäljningen till grossister och detaljhandlare skedde till priser i vilka de rabatter som konsumenten slutligen erhöll inte beaktades, skulle inte ha någon inverkan på tillverkarens rätt att ansöka om nedsättning av sitt beskattningsunderlag.

21. Den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen tvivlar på att principerna i domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs* är tillämpliga i förevarande mål eftersom förmedlingstjänsten inte ingår i samma "distributionskedja" i vilken liknande tjänster tillhandahålls flera gånger och på samma skattemässiga villkor.

22. I synnerhet anser den tyska regeringen att den huvudsakliga tjänsten är resetjänsten till den slutlige konsumenten vilken tillhandahålls av researrangören. Enligt den tyska regeringen är Ibero Tours en mellanhand som enbart arbetar med att upprätta denna affärsförbindelse, för vilken resebyrån erhåller provision, utan att därvid utöva något inflytande över huvudtransaktionen.

23. På grundval härav har den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering hävdats att den slutlige konsumenten av förmedlingstjänsten är researrangören och inte den slutlige konsumenten av den huvudsakliga tjänsten, vilket leder till en triangel där researrangören är den som tillhandahåller den huvudsakliga tjänsten till förmån för "konsumenten/den resande", i detta fall resan, och resebyrån tillhandahåller researrangören en annan tjänst som utgörs av förmedling.

24. Enligt den tyska regeringens åsikt, såsom den kom till uttryck vid förhandlingen, är det i det aktuella fallet otänkbart att det rör sig om en distributionskedja som gör det möjligt att jämföra förevarande mål med domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs*. Enligt den tyska regeringen utför resebyrån i det aktuella fallet en tjänst åt researrangören som upphör så snart den har tillhandahållits, eftersom den tjänst i form av en resa som resebyrån erbjuder konsumenten inte alls är densamma som den förmedlingstjänst som resebyrån utför åt researrangören. Domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs* gällde däremot, fortfarande enligt den tyska regeringen, en distributionskedja med varor som naturligtvis fortsatte att finnas till efter att de levererats till mellanhanden och från denne till konsumenten.

6 — Se domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs*, punkterna 34 och 35.



25. Jag delar inte denna uppfattning. Såsom kommissionen har anfört, finns det inte någon anledning att utesluta en tillämpning av principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs och således att neka mellanhanden nedsättning när villkoren för att en tillverkare eller en mellanhand kan komma i åtnjutande av en nedsättning av beskattningsunderlaget för övrigt är desamma.

26. Argumentet att Ibero Tours inte ingår i den kedja i vars ände den slutlige konsumenten mottar en tjänst som är belagd med mervärdesskatt är verklighetsfrämmande. Även om en resebyrå som Ibero Tours, formellt uttryckt, utför en tjänst i egenskap av mellanhand åt en researrangör mot provision, är det resebyrån som ger konsumenten rabatt och som bär den ekonomiska bördan för rabatten.

27. Tvärtemot vad Förenade kungarikets regering har hävdad avspeglas det rabatterade pris som resebyrån ger konsumenten de facto och i ekonomiska termer i en minskning av den provision som researrangören betalar resebyrån. Provisionen är nämligen den enda inkomst som resebyrån har av sitt deltagande i tillhandahållandet av resetjänster till konsumenterna och den rabatt som den ger kunderna minskar med nödvändighet provisionen. I det motsatta fallet skulle rabatten bäras av researrangören till vilken resebyrån i det ovannämnda exemplet endast skulle betala 1 940 euro – 232 euro, nämligen 1 708 euro, vilket inte skulle motsvara vad som avtalats mellan parterna. I målet vid den nationella domstolen befinner sig resebyrån således i samma situation som tillverkaren i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.

28. Såsom domstolen fann i den domen ”att det vid beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt – för att säkerställa att neutralitetsprincipen följs – skall beaktas om en skattskyldig, vilken inte är bunden enligt avtal till den slutlige konsumenten utan är den första länken i en kedja av transaktioner som leder till denne konsument, genom detaljhandlarna beviljar den slutlige konsumenten en rabatt eller direkt till denne återbetalar värdet av kupongerna. Om det förhöll sig annorlunda skulle skatteförvaltningen som mervärdesskatt uppbära ett belopp som var större än det som den slutlige konsumenten faktiskt har betalat, och det på den skattskyldiges bekostnad”<sup>7</sup>.

29. Även om domstolen betraktade den skattskyldige som ”den första länken i en kedja av transaktioner” handlar det här snarare om en hänvisning till de faktiska omständigheterna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs i vilket en tillverkare gav rabatter till den slutlige konsument som fanns i början av kedjan, än om ett villkor för att komma i åtnjutande av en nedsättning av beskattningsunderlaget.

30. Om den hänskjutande domstolens och den tyska regeringens ståndpunkt godtogs, skulle det nämligen inte beaktas att det rabatterade priset till konsumenten i ekonomiska termer ledde till en minskning av den provision som Ibero Tours mottog och följaktligen skulle resebyrån vara skyldig att betala mervärdesskatt beräknad på en högre omsättning än den verkliga omsättningen<sup>8</sup>.

31. Ett sådant resultat skulle vara oacceptabelt med hänsyn till domstolens rättspraxis. I domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs fann domstolen nämligen att ”med beaktande i varje enskilt fall av mervärdesskattmekanismen, dess funktion och mellanhändernas roll, kan skatteförvaltningen i slutändan inte uppbära ett större belopp än det som den slutlige konsumenten har betalat”<sup>9</sup>.

32. För att detta resultat ska kunna undvikas ska, såsom domstolen redan har beslutat, vid beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten minskningen av det belopp som mellanhanden slutligen mottar beaktas: ”även om en tillverkare verkligen skulle kunna betraktas som en tredje part vad avser transaktionen mellan den detaljhandlare som mottagit återbetalningen av kupongvärdet och

7 — Ibidem, punkt 31.

8 — Ibidem, punkt 24. Se även dom av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-8315), punkt 45.

9 — Domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 24.

slutkonsumenten, förhåller det sig likväl så att denna återbetalning innebär en motsvarande minskning av det belopp som tillverkaren slutligen erhåller som vederlag för sin leverans. Detta vederlag utgör vidare, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet, beräkningsunderlaget för den mervärdesskatt som tillverkaren är skyldig att erlagga.”<sup>10</sup>

33. Svaret på den första tolkningsfrågan är således att principerna för nedsättning av beskattningsunderlaget, i de fall där företag ger rabatterade priser till konsumenter av en tjänst i slutet av en distributionskedja, såsom dessa principer definieras i domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs*, även är tillämpliga i fallet med en mellanhand (i detta fall en resebyrå) som efterskänker en del av priset till kunden (i detta fall en resande) för den huvudtransaktion som mellanhanden förmedlat (i detta fall den tjänst som researrangören tillhandahåller den resande).

#### B – *Prövning av den andra tolkningsfrågan*

34. Med sin andra tolkningsfråga önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i om det inte är omöjligt att, i fallet med huvudtransaktioner som omfattas av artikel 26.2 i sjätte direktivet, tillämpa domen i det ovannämnda målet *Elida Gibbs*, antingen på grund av det speciella med denna artikel som består i att ”resebyråns marginal” (nedan kallad regeln om marginaler) betraktas som beskattningsunderlag, i motsats till artikel 11 A.1 a i direktivet vilken definierar som beskattningsunderlag ”det vederlag som leverantören har erhållit ... från kunden” (nedan kallad regeln om vederlag) (1) eller därför att dessa tjänster eventuellt utgör beståndsdelar i en övergripande (blandad) tjänst som även innehåller andra beståndsdelar (2).

1. Typfallet med huvudtransaktioner i artikel 26.2 i sjätte direktivet, med rubriken ”Särskilda regler för resebyråer”

35. I det ovannämnda målet *Elida Gibbs* hade beskattningsunderlaget beräknats med tillämpning av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, det vill säga enligt regeln om vederlag. Däremot hänför sig förevarande mål till tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet som föreskriver särskilda regler för beskattning av resebyråer. Den hänskjutande domstolen har frågat sig om domen i målet *Elida Gibbs* även är tillämplig i förevarande mål, eftersom beskattningsunderlaget i förevarande mål, till skillnad från i det målet där beskattningsunderlaget beräknades enligt regeln om vederlag, i förevarande mål ska beräknas enligt regeln om marginaler.

36. Enligt den hänskjutande domstolen är den beräkning av beskattningsunderlaget som anges i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet inte längre möjlig, eftersom beskattningsunderlaget inte överensstämmer med det vederlag som konsumenten betalat utan utgörs av skillnaden mellan det totala belopp som den resande betalat, exklusive mervärdesskatt, och den faktiska kostnad som resebyrån haft för leveranser och tjänster som andra skattskyldiga tillhandahållit i och med att dessa transaktioner är till direkt nytta för den resande. Den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen har påpekat att den möjligheten också måste beaktas, att marginalen är lika med noll när marknadspriset inte överstiger kostnaden för att tillhandahålla resan.

37. Såsom kommissionen har hävdats är detta särskiljande verkningslöst i det mål som förelagts domstolen. Enligt vad domstolen redan har uttalat gäller nämligen: ”[g]enom att en enda beskattningsort fastställs och genom att resebyråns eller researrangörens marginal, det vill säga skillnaden mellan ’det totala belopp som skall betalas av den resande’ exklusive mervärdesskatt och resebyråns eller researrangörens faktiska kostnad inklusive mervärdesskatt för de tjänster som

10 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 45.



tillhandahålls av andra skattskyldiga personer, används som beskattningsunderlag för mervärdesskatt, syftar artikel 26.2 i sjätte direktivet till att undvika de svårigheter som nämnts i föregående punkt<sup>11</sup>, och i synnerhet till att garantera ett förenklat avdrag för skatt i tidigare omsättningsled, oavsett i vilken medlemsstat den uttagits.”<sup>12</sup>

38. Men domstolen har även slagit fast följande:

”26. För att uppnå detta syfte är det 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’.

27. Detta vederlag motsvarar samma ekonomiska uppgift som ’det totala belopp som skall betalas av den resande’, till vilket det hänvisas i artikel 26.2 i sjätte direktivet. I de allmänna reglerna såväl som i de särskilda, motsvarar denna uppgift det pris som har betalats till den som tillhandahållit tjänsterna. Begreppet i fråga skall ha samma definition i båda regelgrupperna, oavsett syftet med nämnda artikel 26.2.”<sup>13</sup>

39. Dessutom bör noteras att domen i det ovannämnda målet First Choice Holidays gällde faktiska omständigheter av samma typ som i målet vid den nationella domstolen. First Choice Holidays arrangerade paketresor genom att sätta samman och köpa in de olika delar som dessa bestod av. Med stöd av ett kommissionsbaserat avtal gav sedan First Choice Holidays resebyråer i uppdrag att sälja slutprodukten till resenärer. I likhet med i det aktuella fallet såldes slutprodukten således till resande genom resebyråer, med vilka First Choice Holidays hade tecknat agenturavtal.

40. I detta faktiska sammanhang anmärkte generaladvokaten Tizzano följande: ”Att metoden för att beräkna beskattningsunderlaget skiljer sig åt i de båda bestämmelserna innebär inte att de faktorer som skall tas i beaktande vid beräkningen skiljer sig åt.”<sup>14</sup>

41. Likaledes innebär inte den omständigheten att två metoder för att beräkna beskattningsunderlaget är olika att tillämpningen av principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs borde uteslutas när det som i det aktuella fallet rör sig om en resetransaktion som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet.

42. Det är för övrigt knappast förvånande att samma resultat erhålls oavsett om beräkningen görs enligt regeln om marginaler eller enligt regeln om vederlag. Detta har i tillräcklig mån visats i det exempel som redogjorts för i punkt 8 i förevarande förslag till avgörande.

43. Om regeln om vederlag tillämpas ska den resebyrå som erbjuder konsumenten 60 euro i rabatt på resans pris, på samma villkor som Ibero Tours, betala 1 940 euro (inklusive 267,58 euro i mervärdesskatt) till researrangören. Den bruttoprovision som resebyrån erhåller minskas från 232 euro till 172 euro (inklusive mervärdesskatt), eftersom rabatten på 60 euro ska bäras av resebyrån och inte av researrangören.

11 — I föregående punkt tog domstolen upp problemen med att tillämpa de gemensamma reglerna om beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de ska utföras på olika platser samt att de skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (se domen i det ovannämnda målet First Choice Holidays, punkt 24).

12 — Se domen i det ovannämnda målet First Choice Holidays, punkt 25.

13 — Ibidem, punkterna 26 och 27.

14 — Se punkt 26 i generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i det ovannämnda målet First Choice Holidays.

44. Detta leder till att resebyråns beskattningsunderlag minskar från 200 euro till 148,28 euro och mervärdesskatten sätts ned från 32 euro till 23,72 euro. Enligt denna hypotes blir skillnaden mellan mervärdesskattens belopp, utan och med nedsättning, lika med 8,28 euro, det vill säga  $32 \text{ euro} - 23,72 \text{ euro} = 8,28 \text{ euro}$ .

45. Detta belopp motsvarar just skillnaden mellan den mervärdesskatt som är tillämplig på det pris för resan som konsumenten skulle betala utan den av resebyrå erbjudna rabatten och den mervärdesskatt som han skulle betala efter det att rabatten dragits av, det vill säga  $275,86 \text{ euro} - 267,58 \text{ euro} = 8,28 \text{ euro}$ .

46. Resultatet blir detsamma när regeln om marginaler tillämpas. Låt oss i samma situation anta att researrangören har köpt tjänster som han erbjuder konsumenten till ett pris av 1 000 euro. Skillnaden på 1 000 euro mellan det pris till vilket han säljer resetjänster till konsumenterna och det pris till vilket han köper dem består av en marginal på 862,07 euro och en mervärdesskatt på 16 procent av detta belopp vilken uppgår till 137,93 euro.

47. Om resebyrå ger rabatt med bruttobeloppet 60 euro till konsumenten, kommer denne att betala 1 940 euro till resebyrå, ett belopp som inbegriper en "faktisk kostnad" på 1 000 euro, en "marginal" på 810,35 euro och en mervärdesskatt på 129,65 euro.

48. Även med denna metod blir skillnaden mellan de båda mervärdesskattebeloppen (utan och med nedsättning) lika med 8,28 euro:  $137,93 \text{ euro} - 129,65 \text{ euro} = 8,28 \text{ euro}$ . Det är just det belopp som resebyrå skulle kunna begära ersättning för av skattemyndigheten i de fall då den erlagt mervärdesskatt på grundval av en omsättning som består av provisionen utan att den rabatt som konsumenten erhåller tas med i beräkningen.

49. Såsom kommissionen har förklarat, beror detta identiska belopp i de båda fallen på att de 60 euro i rabatt som resebyrå erbjuder oundvikligen innehåller 8,28 euro i mervärdesskatt. Det framgår således klart av detta exempel att regeln om marginaler inte heller påverkar de aritmetiska grunderna för den lösning som valdes i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.

50. Vid förhandlingen bestred inte den tyska regeringen metoden i det av kommissionen använda exemplet och motiverade inte heller varför den tyska skattemyndigheten skulle ha rätt att behålla överskottet på 8,28 euro i mervärdesskatt. Såsom Ibero Tours och kommissionen har anfört i sina skriftliga yttranden säkerställer däremot avdraget för rabatten på resans pris från resebyråns beskattningsunderlag för mervärdesskatt att skattemyndigheten tar ut en mervärdesskatt som överensstämmer med det belopp som konsumenten faktiskt har betalat.

51. I en situation där regeln om vederlag tillämpas på ovanstående exempel skulle skattemyndigheten nämligen ta ut 243,86 euro av researrangören, det vill säga skillnaden mellan den mervärdesskatt som tas ut på resans pris (275,86 euro) och den ingående mervärdesskatt som tas ut på provisionen (32 euro). Skattemyndigheten skulle också ta ut 23,72 euro av resebyrå i mervärdesskatt som erläggs på den minskade provisionen, det vill säga ett totalt belopp på 267,58 euro. Den mervärdesskatt som skattemyndigheten således tar ut motsvarar exakt det mervärdesskattebelopp som övervältras på den slutlige konsumenten och som beräknas på de 1 940 euro som han har betalat.

52. Om regeln om marginaler tillämpas på ovanstående exempel skulle skattemyndigheten ta ut samma mervärdesskattebelopp, det vill säga 267,58 euro, nämligen 137,93 euro motsvarande den mervärdesskatt som researrangören har betalat för de tjänster som han säljer vidare till den slutlige konsumenten, 105,93 euro som researrangören själv ska erlägga, vilka belopp motsvarar skillnaden mellan den mervärdesskatt som tas ut på den sistnämndes marginal (137,93 euro) och den mervärdesskatt som han har betalat till resebyrå för provisionen före avdrag (32 euro) samt 23,72 euro motsvarande den mervärdesskatt som resebyrå ska erlägga på den provision som den erhåller av researrangören efter avdrag.

53. Principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs påverkas således inte av att det i det fall som anges i artikel 26.2 i sjätte direktivet inte är vederlaget som utgör beskattningsunderlaget utan marginalen. Det förhåller sig, enligt vad domstolen förklarade, på det sättet "... eftersom det inte är nödvändigt att justera beskattningsunderlaget vad beträffar mellanliggande transaktioner ..., eftersom tillämpningen av neutralitetsprincipen i fråga om dessa transaktioner säkerställs genom att avdragssystemet i avdelning XI i sjätte direktivet genomförs. Enligt detta system får mellanliggande länkar i distributionskedjan, såsom grossister och detaljhandlare, från sitt eget beskattningsunderlag göra avdrag med de belopp som var och en har betalat till sin egen leverantör i mervärdesskatt för motsvarande transaktion och således till skatteförvaltningen återställa den del av mervärdesskatten som motsvarar skillnaden mellan det pris som var och en har betalat sin leverantör och det pris till vilket han har tillhandahållit köparen varan"<sup>15</sup>.

54. Tillämpningen av principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs är inte endast förenlig med artikel 26.2 i sjätte direktivet, utan den är härutöver nödvändig för att det ska undvikas att beräkningsgrunden för den mervärdesskatt som tillverkaren är skyldig att betala är högre än det belopp som han har erhållit<sup>16</sup>. Om så vore fallet skulle enligt domstolens rättspraxis principen om mervärdesskattens neutralitet inte följas<sup>17</sup>.

55. Den hänskjutande domstolen har även förutsett att marginalen eventuellt kan vara lika med noll. Även om det enligt min åsikt inte skulle förändra resonemanget, nämner jag i likhet med kommissionen att det i beslutet om hänskjutande inte hänvisas till några uppgifter i handlingarna i målet som skulle kunna tyda på att så är fallet i fråga om de huvudsakliga resetjänster som Ibero Tours tillhandahållit. Jag föreslår således att domstolen inte prövar den andra tolkningsfråga som den hänskjutande domstolen ställt ur den synvinkeln.

## 2. Typfallet med blandade tjänster

56. Till att börja med har den hänskjutande domstolen nämnt möjligheten att en resetjänst i sin helhet skulle vara föremål för mervärdesskatt, men att olika beskattningsunderlag skulle kunna tillämpas på de olika delar som resetjänsten består av: de delar som researrangören själv tillhandahåller skulle beskattas enligt de allmänna reglerna medan de delar som köpts från andra skattskyldiga skulle beskattas enligt regeln om marginaler.

57. Därefter har den hänskjutande domstolen frågat om domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland innebär att principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs inte ska tillämpas när den sista tjänsten i distributionskedjan är undantagen från skatteplikt enligt artikel 26.3 i sjätte direktivet.

58. Den hänskjutande domstolen anser att dessa båda typfall är problematiska eftersom mellanhanden utan hjälp från researrangören inte kan få reda på exakt vilka delar resetjänsten består av.

59. Vad först angår typfallet med blandade tjänster av researrangören vilka är belagda med mervärdesskatt, är den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen av den åsikten att om researrangören tillerkändes rätt att dra av mervärdesskatten för förmedlingstjänsterna skulle detta kunna medföra återbetalning av en fiktiv mervärdesskatt.

60. Enligt dem kan en nedsättning av beskattningsunderlaget avseende en resetjänst som erbjuds av en mellanhand endast beaktas vad gäller den del av resans pris som motsvarar researrangörens marginal, vilket i allmänhet betyder en mycket liten del av resans pris.

15 — Domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 33.

16 — Se dom av den 3 juli 1997 i mål C-330/95, Goldsmiths (REG 1997, s. I-3801), punkt 15.

17 — Se domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 28.

61. I detta sammanhang undrar den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen på vilket sätt mellanhanden kan fastställa denna del av mervärdesskatten. De har hävdad att mellanhänder faktiskt inte kan fastställa den så länge de inte vet vilken beräkningsmetod researrangören använder. Med anledning av denna tekniska omöjlighet är enligt dem principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs inte överförbara.

62. Jag anser att denna slutsats är oriktig. Det ska nämligen erinras om, såsom Ibero Tours och kommissionen har visat i sina exempel, att den allmänna regeln om vederlag i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och den som utgår från marginalen i artikel 26.2 i sjätte direktivet i princip är likvärdiga med avseende på principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.

63. När de delmoment som sammanförts för att bilda en enda resetjänst hänför sig till båda reglerna, innebär detta inte att den mellanhand som ger rabatt på priset måste göra en separat beräkning. Såsom kommissionen har uppgett uppkommer följaktligen inte frågan om mellanhanden kan göra beräkningen endast med hjälp av researrangören.

64. Vad därefter gäller de resetjänster i vilka vissa delmoment omfattas av regeln om marginaler i den mening som avses i artikel 26.2 i sjätte direktivet, medan andra är undantagna från skatteplikt enligt artikel 26.3, är det nödvändigt att dela upp dem. Om mellanhandens rabatter medför att domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs ska tillämpas enbart i fråga om de tjänster som omfattas av artikel 26.2, motiverar detta emellertid inte att det skulle vara omöjligt att tillämpa domen på nämnda delmoment av den anledningen att den nödvändiga uppdelningen av tjänsterna, antingen de är föremål för mervärdesskatt eller undantagna från skatteplikt, skulle kunna ställa till med problem.

65. Det är visserligen riktigt att när vissa delar av den huvudsakliga resetjänsten beroende på omständigheterna omfattas av artikel 26.3 i nämnda direktiv, ankommer det på mellanhanden att visa i vilken mån det inte är denna bestämmelse utan snarare regeln om marginaler (eller den allmänna regeln) som är tillämplig. Det kan dock inte vara berättigat att göra det omöjligt att visa detta genom att i förväg utesluta en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

66. När det gäller problemet med att skaffa fram de bevis som krävs för att avdrag för mervärdesskatten ska medges, kan det tänkas att researrangörerna är motvilliga till att tala om för sina mellanhänder vad varje delmoment i en resa kostar enligt deras interna beräkning. Men såsom kommissionen har anfört och tvärtemot vad den tyska regeringen hävdad, kan jag dock inte se varför dessa företag skulle vägra att lämna ut sina sammantagna sifferuppgifter på årsbasis för att möjliggöra för mellanhänderna att exakt dela upp transaktionerna under referensåret.

67. Såsom motparten anmärkte vid förhandlingen utgör i vart fall de teoretiska svårigheter som den hänskjutande domstolen, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har nämnt, inte något skäl att frångå principerna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.

68. Svaret på den andra tolkningsfrågan är således att i det fall där en researrangörs huvudtransaktion inbegriper en mellanhands förmedling påverkas inte den sistnämndes rätt att, på grundval av domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, begära nedsättning av sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt för de rabatter han ger konsumenterna av den omständigheten att huvudtransaktionen omfattas av regeln om marginaler i artikel 26.2 i sjätte direktivet.

C – Prövning av den tredje tolkningsfrågan

69. Den hänskjutande domstolens tredje fråga har följande lydelse: ”När de tjänster som mellanhanden tillhandahåller 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?”

70. Frågan gäller således huruvida en medlemsstat kan neka nedsättning av beskattningsunderlaget enbart på grundval av den tolkning som återfinns i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland utan att behöva föreskriva ytterligare villkor. I den domen fastställde domstolen att ”Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 11 i [sjätte direktivet] genom att inte anta bestämmelser enligt vilka beskattningsunderlaget kan justeras för en skattskyldig som har utgivit återbetalning i samband med inlösen av rabattkuponger”<sup>18</sup>, särskilt mot bakgrund av domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs.

71. I detta mål hade den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering särskilt hänvisat till situationen där detaljhandlaren leverans till den slutlige konsumenten utgjorde en transaktion som var undantagen från skatteplikt i vilken rabattkupongen ingick i detaljhandlarens beskattningsunderlag vilket kunde resultera i ett avdragsöverskott som skulle leda till förlorade intäkter för skattemyndigheterna motsvarande den mervärdesskatt som ingick i kupongens nominella värde<sup>19</sup>.

72. Domstolen svarade att ”[i] de fall då kupongvärdet på grund av ett undantag från skatteplikt inte kan beskattas i den medlemsstat från vilken varorna avsänts innehåller däremot de fakturerade priserna i detta led i distributionskedjan – eller senare led – inte någon mervärdesskatt. Detta innebär att en minskning eller en delvis återbetalning av detta pris inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av tillverkarens mervärdesskatt”<sup>20</sup>.

73. Domstolen tillade: ”[v]ad gäller leveranser för export eller inom gemenskapen som är undantagna från skatteplikt får skattemyndigheterna således – genom att utnyttja sina möjligheter enligt artikel 11 C.1 i sjätte direktivet – hindra tillverkaren från att från sin utgående mervärdesskatt dra av det som skulle vara ett fiktivt belopp mervärdesskatt.”<sup>21</sup>

74. Enligt den hänskjutande domstolen kan det sista avsnittet i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland tolkas på två sätt.

75. För det första skulle de medlemsstater som införlivat artikel 11 C.1 i sjätte direktivet automatiskt kunna grunda sig på denna dom för att neka nedsättning av beskattningsunderlaget till följd av rabatter som lämnats i en distributionskedja när den sista transaktionen till den slutlige konsumenten är undantagen från skatteplikt.

76. För det andra skulle uttalandet i punkt 65 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, enligt vilket ”genom att utnyttja sina möjligheter enligt artikel 11 C 1 i sjätte direktivet”, kunna tolkas så att för att en medlemsstat ska kunna neka nedsättning av beskattningsunderlaget i de fall då den sista transaktionen i en distributionskedja är undantagen från skatteplikt, måste en medlemsstat anta specifika bestämmelser för att uppnå detta syfte.

18 — Se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 79.

19 — Ibidem, punkt 62.

20 — Ibidem, punkt 64.

21 — Ibidem, punkt 65.



77. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland enligt Ibero Tours inte har infört specifika villkor i sin lagstiftning som kan rättfärdiga vägran att nedsätta beskattningsunderlaget vad gäller mervärdesskatt inom ramen för den befogenhet som den tillerkänns i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, har Tyskland inte rätt att neka en sådan nedsättning av beskattningsunderlaget.

78. Den tyska regeringen anser, för sin del, att den tredje tolkningsfrågan ska besvaras så, att en medlemsstat kan neka nedsättning av beskattningsunderlaget i de fall då huvudtransaktionen är undantagen från skatteplikt enbart med stöd av domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland och således utan att införa särskilda bestämmelser i sin interna rätt.

79. Enligt denna regering angår ”de villkor som medlemsstaterna bestämmer”, vilka nämns i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet och på vilka beskattningsunderlaget ska nedsättas, inte det materiella innehållet i beskattningsunderlaget, utan endast de formkrav som måste vara uppfyllda för att det efter transaktionen ska kunna göras gällande att beskattningsunderlaget bör nedsättas. Den tyska regeringen anser således att det faktum att huvudtransaktionen utgör en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt är ett materiellt villkor för att neka nedsättning av beskattningsunderlaget och den bedömer att i detta sammanhang ska en nationell lagstiftning inte innehålla bestämmelser om särskilda villkor för att nedsättning ska kunna nekas i de fall då de slutliga transaktionerna är undantagna från skatteplikt.

80. Såsom domstolen redan har funnit ”bestäms i nämnda artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet de fall i vilka medlemsstaterna *skall* nedsätta beskattningsunderlaget med motsvarande belopp och på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Genom denna bestämmelse *tvingas* således medlemsstaterna att nedsätta beskattningsunderlaget, och därmed det mervärdesskattebelopp som den skattskyldige skall betala, varje gång efter ett avtals ingående som en del av eller hela vederlaget inte har erhållits av den skattskyldige”<sup>22</sup>.

81. Det följer således tydligt av detta avsnitt att medlemsstaterna är skyldiga, förutom när undantaget i andra stycket i artikeln kommer till användning (vilket inte är fallet i förevarande mål), att medge nedsättning av beskattningsunderlaget så snart villkoren i nämnda artikel är uppfyllda. Det är således med rätta som den tyska regeringen har hävdad att de ”villkor som [medlemsstaterna] bestämmer endast kan röra formerna för nedsättningen och inte själva rätten till nedsättning”<sup>23</sup>.

82. Punkt 65 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland måste således läsas mot denna bakgrund. Såsom kommissionen har påpekat, avsåg domstolen en tvingande rättsföljd och inte enbart en möjlighet för medlemsstaterna när den slog fast i punkt 64 i den domen att ”[i] de fall då kupongvärdet på grund av ett undantag från skatteplikt inte kan beskattas i den medlemsstat från vilken varorna avsänts innehåller däremot de fakturerade priserna i detta led i distributionskedjan – eller senare led – inte någon mervärdesskatt. Detta innebär att en minskning eller en delvis återbetalning av detta pris inte heller kan innehålla någon mervärdesskatt som kan leda till en minskning av tillverkarens mervärdesskatt”.

83. Även om domstolen i punkt 65 i nämnda dom även tog upp vissa ”möjligheter” som medlemsstaterna erbjuder i artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, syftar dessa endast till att göra det möjligt för medlemsstaterna att säkerställa en korrekt skattemässig behandling i enlighet med direktivet, eftersom fakultativa och exakt avgränsade undantag från grundregeln däremot behandlas separat i artikel 11 C.1 andra stycket.

22 — Domen i det ovannämnda målet Goldsmiths, punkt 16. Min kursivering.

23 — Se, för ett liknande resonemang, punkterna 84 och 85 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande inför domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland.



84. Den slutsatsen får stöd av domen i målet Becker<sup>24</sup>, i vilken domstolen fann med avseende på artikel 13 i sjätte direktivet med rubrikerna "Undantag inom landets territorium" och vari punkt B har rubriken "Övriga undantag från skatteplikt", att meningen "skall medlemsstaterna fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning" och närmare bestämt att "dessa 'villkor' inte på något sätt påverkar definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt"<sup>25</sup> samt att "[e]n medlemsstat kan inte mot en skattebetalare, som kan visa att hans skattemässiga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i direktivet, åberopa sin underlåtenhet att anta de bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag"<sup>26</sup>.

85. Om ett analogt resonemang förs i förevarande mål, blir det ännu tydligare att formuleringen "villkor som medlemsstaterna bestämmer" inte öppnar någon möjlighet för medlemsstaterna att fastställa kriterier som skulle villkora eller tillintetgöra den skattskyldiges rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget, "[v]id avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum"<sup>27</sup>, eller göra dess utövande i praktiken omöjligt.

86. Ett korrekt införlivande av sjätte direktivet innebär således att beskattningsunderlaget för mellanhandens mervärdesskatt inte kan nedsättas i det fall där huvudtransaktionen är en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Det ingår nämligen i sjätte direktivets system att någon nedsättning inte äger rum i det fallet och detta utan att det är nödvändigt att medlemsstaten har infört bestämmelser med särskilda villkor för detta ändamål.

87. Svaret på den tredje tolkningsfrågan är således att i det fall där huvudtransaktionen är undantagen från skatteplikt, ingår det i sjätte direktivets system att en medlemsstat nekar nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten utan att tidigare i särskild lagstiftning ha infört ytterligare villkor för att kunna göra detta.

## VI – Förslag till avgörande

88. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Bundesfinanzhof enligt följande:

1. Principerna för nedsättning av beskattningsunderlaget i de fall där företag ger rabatterade priser till konsumenter av en tjänst i slutet av en distributionskedja, såsom dessa principer definieras i dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), är även tillämpliga i fallet med en mellanhand (i detta fall en resebyrå) som efterskänker en del av priset till kunden (i detta fall en resande) för den huvudtransaktion som mellanhanden förmedlat (i detta fall den tjänst som researrangören tillhandahåller den resande).
2. I det fall där en researrangörs huvudtransaktion inbegriper en mellanhands förmedling påverkas inte den sistnämndes rätt att, på grundval av dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), begära nedsättning av sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt för de rabatter han ger konsumenterna, av den omständigheten att huvudtransaktionen omfattas av regeln om marginaler i artikel 26.2 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.

24 — Dom av den 29 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1981, s. 53; svensk specialutgåva, s. 285).

25 — Ibidem, punkt 32.

26 — Ibidem, punkt 33.

27 — Artikel 11 C.1 i sjätte direktivet.

3. Om huvudtransaktionen är undantagen från skatteplikt, ingår det i sjätte direktivets system att en medlemsstat nekar nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten utan att tidigare i särskild lagstiftning ha infört ytterligare villkor för att kunna göra detta.