

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

29. juni 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – særordning for rejsebureauer – anvendelsesområde – hotelservicekonsolidator, som køber sådanne ydelser for egen regning, og som videresælger tjenesteydelserne til andre erhvervsdrivende uden tillægsydelser«

I sag C-108/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 26. august 2021, indgået til Domstolen den 16. februar 2022, i sagen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

mod

C. sp. z o.o. (under likvidation),

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, og dommerne N. Jääskinen og M. Gavalec (refererende dommer),

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved ? Habiak og J. Jokubauskait?, som befuldmægtigede,

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 306 i Rådets direktiv

2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og C. sp. z o.o., under likvidation, vedrørende anvendelsen af en særordning for merværdiafgift (moms), som finder anvendelse på rejsebureauer som C., der i eget navn videresælger indkvarteringsydelser til andre afgiftspligtige personer uden tillægsydelser.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets afsnit XII om »Særordninger« indeholder i kapitel 3, som har overskriften »Særordning for rejsebureauer«, artikel 306, som bestemmer 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 Dette direktivs artikel 307 fastsætter:

»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 Nævnte direktivs artikel 308 har følgende ordlyd:

»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 Samme direktivs artikel 309 bestemmer:

»Hvis de transaktioner, som udføres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for [Det Europæiske Fællesskab], sidestilles bureauets ydelser med virksomhed som formidler, der i medfør af artikel 153 er fritaget for afgift.

Hvis de i stk. 1 omhandlede transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets ydelser, der vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfrie.«

7 Momsdirektivets artikel 310 fastlægger følgende:

»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.«

Polsk ret

8 Artikel 119 i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om merværdiafgift) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535, herefter »momsloven«) bestemmer:

»1. Afgiftsgrundlaget ved udførelse af turismeydelser er fortjenstmargenen uden moms, med forbehold af stk. 5.

2. Som den i stk. 1 nævnte »fortjenstmargen« anses forskellen mellem det beløb, som køberen af tjenesteydelsen skal betale, og den afgiftspligtige persons 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; tjenesteydelser, som direkte kommer den rejsende til gode, er tjenesteydelser, som udgør elementer i den ydede turismeydelse, navnlig transport, logi, forplejning og forsikring.

3. Bestemmelserne i stk. 1 finder anvendelse, uanset hvilken aftager af rejsetjenesteydelser der er tale om, når den afgiftspligtige person:

- 1) (ophævet)
- 2) handler i eget navn og for egen regning over for kunden af ydelsen
- 3) køber varer og ydelser, som direkte kommer den rejsende til gode fra andre afgiftspligtige personer
- 4) (ophævet)

[...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 C., et polsk selskab, der er momspligtigt, udøver økonomisk virksomhed som en såkaldt »hotelservicekonsolidator«. Som et led i sin virksomhed tilbyder selskabet sine kunder, dvs. erhvervsdrivende virksomheder, mulighed for at foretage reservationer af indkvarteringsydelser på hoteller og andre foretagender med tilsvarende funktion beliggende i Polen og udlandet.

10 Eftersom C. ikke har egen indkvarteringskapacitet, køber selskabet i eget navn og for egen regning indkvarteringsydelser fra andre afgiftspligtige personer, som herefter videresælges af selskabet til dets kunder.

11 Afhængigt af kundernes behov og forventninger yder selskabet også kunderne rådgivning om valg af indkvarteringssted og hjælper med at organisere rejsen. Den forelæggende ret har anført, at C. dog oftest ikke tilbyder kunden andre ydelser end indkvarteringsydelser. Prisen, som selskabet videresælger individuelle indkvarteringsydelser til, inkluderer omkostningerne ved køb af

indkvarteringsydelsen og selskabets indtjening i form af et transaktionsgebyr for reservationen.

12 Skatte- og afgiftsoplysningsmyndigheden vurderede i sin forhåndsafgørelse af 27. april 2017, at videresalget af indkvarteringsydelserne leveret af C. ikke falder ind under begrebet »turistydelse« som nærmere bestemt omhandlet i artikel 119 i momsloven, i modsætning til, hvad C. havde gjort gældende. Denne myndighed vurderede i det væsentlige, at for at en tjenesteydelse kan betragtes som en turistydelse, skal tjenesteydelsen bestå af en række eksterne og interne ydelser, og den skal bestå af mere end én ydelse. De af C. leverede tjenesteydelser, som ikke omfatter andet end indkvarteringen, kan dermed ikke udgøre en turistydelse, da der ikke er tale om en sådan sammensat ydelse.

13 C. indbragte denne forhåndsafgørelse på afgiftsområdet for Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen), som i sin afgørelse af 16. november 2017 gav sagsøgeren medhold og vurderede, at de af C. leverede tjenesteydelser skulle pålægges en afgift som »turistydelse« i overensstemmelse med »fortjenstmargenordningen« fastsat i momslovens artikel 119. Denne ret har støttet sin retlige vurdering på en ordlydsfortolkning og har taget konteksten vedrørende sidstnævnte bestemmelse i betragtning, såvel som omstændighederne i forbindelse med gennemførelsen af momsdirektivets artikel 306, og som følge heraf skal EU-Domstolens praksis finde anvendelse i denne henseende.

14 Den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed har iværksat en kassationsappel til prøvelse af ovennævnte dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som er den forelæggende ret. Denne myndighed har gjort gældende, at retten i første instans har tilsidesat bestemmelsen i momslovens artikel 119, stk. 1, for så vidt som den fastslog, at den pågældende tjenesteydelse ikke skulle opfylde betingelsen om at være sammensat for at kunne kvalificeres som en »turistydelse«. Ifølge den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed udgør en indkvarteringsydelse, som tilbydes for sig selv, ikke en turistydelse og kan dermed ikke være omfattet af fortjenstmargenordningen for rejsebureauer.

15 Den forelæggende ret er med henblik på afgørelsen af denne appel af den opfattelse, at der – for at kunne afgøre, om den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse er omfattet af særordningen fastsat i artikel 119 – navnlig bør tages stilling til momsdirektivets artikel 306. Den forelæggende ret har i denne henseende påberåbt sig Domstolens praksis, hvoraf det fremgår, at særordningen indført i momsdirektivets artikel 306-310 ligeledes finder anvendelse på salg af indkvarteringsydelser uden tillægsydelser. Den forelæggende ret er dermed af den opfattelse, at sådanne tjenesteydelser kan være omfattet af særordningen på trods af, at der ikke er tale om en sammensat ydelse.

16 Den forelæggende ret har præciseret, at denne fortolkning er forenelig med neutralitetsprincippet, der er fastsat i momsdirektivet. Såfremt videresalg af indkvarteringsydelser leveret uden tillægsydelser blev pålagt afgift efter den almindelige momsordning i modsætning til videresalg af sådanne tjenesteydelser med tillægsydelser, ville dette indebære en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet.

17 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at Domstolens fortolkning af den pågældende bestemmelse i momsdirektivet vil kunne fjerne den tvivl, som eksisterer i hovedsagen.

18 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 306 i [momsdirektivet] fortolkes således, at bestemmelsen kan anvendes på en afgiftspligtig person, som konsoliderer indkvarteringsydelser, og som køber og videresælger indkvarteringsydelser til andre erhvervsdrivende, når disse transaktioner ikke er ledsaget af

tillægsydelser?»

Det præjudicielle spørgsmål

19 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel, stk. 306, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons tjenesteydelser, som består i køb af indkvarteringsydelser fra andre afgiftspligtige og videresalg til andre erhvervsdrivende, er omfattet af den momssærordning, der finder anvendelse på rejsebureauer, selv om disse tjenesteydelser ikke er ledsaget af tillægsydelser.

20 Det bemærkes indledningsvis, at den momssærordning, der finder anvendelse på rejsebureauer, og som er indført i momsdirektivets artikel 306-310, indeholder særlige regler for disse rejsebureauers virksomhed, som fraviger det fælles momssystem. Domstolen har i denne sammenhæng allerede fastslået, at denne særordning, som undtagelse til det fælles momssystem, kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen (dom af 19.12.2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, præmis 24 og 27 og den deri nævnte retspraksis).

21 I denne forbindelse er hovedformålet med de regler, der er knyttet til den momssærordning, som finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, at undgå de vanskeligheder, som de erhvervsdrivende møder som følge af momsdirektivets almindelige principper vedrørende de transaktioner, der indebærer levering af ydelser erhvervet hos tredjemand. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville anvendelsen af de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift således for virksomhederne indebære praktiske vanskeligheder, der ville kunne hindre udøvelsen af deres virksomhed (dom af 12.11.1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 14, og af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 19).

22 Nærmere bestemt anvender medlemsstaterne i henhold til ordlyden af momsdirektivets artikel 306 nævnte ordning på transaktioner udført af rejsebureauer, for så vidt som disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der er erhvervet hos andre afgiftspligtige personer.

23 I den foreliggende sag fremgår det af anmodningen om præjudiciel forelæggelse at C., som hotelservicekonsolidator, i eget navn og for egen regning fra andre afgiftspligtige personer køber indkvarteringsydelser, som herefter videresælges til selskabets kunder, som er erhvervsdrivende. Heraf følger det, at et selskab som C. opfylder de materielle betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 306, for at kunne drage fordel af den særlige ordning, som er fastsat i denne bestemmelse.

24 Derudover skal det påpeges, at C. i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed har leveret tjenesteydelser, som er magen til eller i det mindste sammenlignelige med de tjenesteydelser, som et rejsebureau eller en rejsearrangør tilbyder. Den forelæggende ret har endvidere anført, at selskabet, afhængigt af kundernes behov og forventninger, også yder rådgivning om valg af indkvarteringssted og hjælper med at organisere rejsen.

25 Imidlertid skal der foretages en vurdering af, om levering af indkvarteringsydelser er omfattet af fortjenstmargenordningen for rejsebureauer, selv om disse tjenesteydelser ikke er ledsaget af tillægsydelser.

26 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at det at udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 306 alene med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering og ikke transport af den rejsende, ville føre til en

komplikeret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler der skulle anvendes. En sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål (dom af 19.12.2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, præmis 25-28 og den deri nævnte retspraksis).

27 Det følger heraf, at indkvartering leveret af et rejsebureau er omfattet af særordningen, selv om ydelsen kun omfatter indkvartering, og ikke transporten. Da rejsebureauets blotte tilrådighedsstillelse af ferieboliger er tilstrækkelig til, at den særordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 306-310, finder anvendelse, er omfanget af ydelser i form af varer eller ydelser, der eventuelt ledsager denne tilrådighedsstillelse af ferieboliger, i denne henseende uden relevans for den retlige kvalifikation af den omhandlede situation, nemlig at den er omfattet af særordningen for rejsebureauer. (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, præmis 29 og 33).

28 Følgelig har Domstolen fastslået, at momsdirektivets artikel 306-310 skal fortolkes således, at et rejsebureaus blotte tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er lejet hos andre afgiftspligtige personer, eller en sådan tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er ledsaget af sekundære ydelser, uanset omfanget af disse sekundære ydelser, hver udgør én enkelt ydelse, der i sig selv er omfattet af særordningen for rejsebureauer (dom af 19.12.2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, præmis 35).

29 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at C. sælger indkvarteringsydelser på hoteller og andre foretagender med tilsvarende funktion beliggende i Polen og udlandet. Domstolens praksis i forbindelse med rejsebureauers levering af ferieboliger finder, som det fremgår af præmis 26-28 i denne dom, ligeledes anvendelse på situationer med salg af indkvarteringsydelser på hoteller og andre foretagender. I denne henseende skal det præciseres, at den geografiske spredning mellem de hoteller og foretagender, der er genstand for disse tjenesteydelser, i sig selv kan skabe praktiske vanskeligheder, som denne særordning har til formål at undgå i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 21.

30 På grundlag af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 306 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons ydelser, som består i køb af indkvarteringsydelser fra andre afgiftspligtige og videresalg til andre erhvervsdrivende, er omfattet af momssærordningen, der finder anvendelse på rejsebureauer, selv om disse tjenesteydelser ikke er ledsaget af tillægsydelser.

Sagsomkostninger

31 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 306 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

en afgiftspligtig persons ydelser, som består i køb af indkvarteringsydelser fra andre afgiftspligtige og videresalg til andre erhvervsdrivende, er omfattet af særordningen for merværdiafgift, der finder anvendelse på rejsebureauer, selv om disse tjenesteydelser ikke

er ledsaget af tillægsydelser.

Underskrifter

* Processprog: polsk.