

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 26 september 2013 (*)

”Fördragsbrott – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 306–310 – Särskild ordning för resebyråer – Skillnader mellan språkversioner – Nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att denna särskilda ordning ska tillämpas på andra personer än de resande – Begreppen resande och kund – Viss försäljning till allmänheten undantagen från den särskilda ordningen – Uppgift på fakturan om ett avdragsgillt mervärdesskattebelopp utan koppling till den ingående mervärdesskatt som ska eller som har betalats – Allomfattande fastställelse av beskattningsunderlaget för en viss period – Oförenlighet”

I mål C-189/11,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 20 april 2011,

Europeiska kommissionen, företrädd av L. Lozano Palacios och C. Soulay, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrädd av S. Centeno Huerta, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Republiken Tjeckien, företrädd av M. Smolek, T. Müller och J. Ožková, samtliga i egenskap av ombud,

Republiken Frankrike, företrädd av G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,

Republiken Polen, företrädd av A. Krajewska, A. Kramarczyk, M. Szpunar och B. Majczyna, samtliga i egenskap av ombud,

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes och R. Laires, båda i egenskap av ombud,

Republiken Finland, företrädd av J. Heliskoski och M. Pere, båda i egenskap av ombud,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader och C. G. Fernlund (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 mars 2013,

och efter att den 6 juni 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 306–310, 226, 168, 169 och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) genom att

- tillåta att resebyråer tillämpar den särskilda ordningen för resebyråer på resetjänster som säljs till andra personer än de resande,
- från denna särskilda ordning undanta försäljning till allmänheten från resebyråer i detaljistledet vilka handlar i eget namn, av resor som arrangeras av resebyråer i grossistledet,
- under vissa omständigheter tillåta att resebyråer i fakturan debiterar mervärdesskatt som utgör ett totalbelopp och som inte har något samband med den mervärdesskatt som faktiskt övervältras på kunden, och genom att ge den senare, förutsatt att vederbörande utgör en beskattningsbar person, rätt till avdrag för totalbeloppet från den mervärdesskatt som ska betalas, och
- tillåta att resebyråer, i den mån de omfattas av den särskilda ordningen, fastställer ett allomfattande beskattningsunderlag för varje beskattningsperiod.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Den särskilda ordningen för resebyråer

2 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), föreskrevs, i den spanska språkversionen (DO L 145, s. 1; EE 09/01, s. 54), följande

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder [‘viajero’] 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 [‘viajero’]. 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 betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande ['viajero'], exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande ['viajero'].

...

4. Skatt som debiteras resebyrå av andra skattskyldiga personer på sådana transaktioner som beskrivs i punkt 2 och som är till direkt nytta för den resande ['viajero'] skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat.”

3 I artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, vilka återfinns i kapitel 3 med rubriken ”Särskild ordning för resebyråer”, föreskrivs, i den spanska språkversionen, följande:

”Artikel 306

1. Medlemsstaterna skall tillämpa en särskild ordning för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner i enlighet med detta kapitel, om resebyråerna handlar i eget namn gentemot kunder ['viajero'] och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

Denna särskilda ordning skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som förmedlare och på vilka artikel 79 första stycket led c skall tillämpas för beräkning av beskattningsunderlaget.

2. Vid tillämpningen av detta kapitel skall även researrangörer betraktas som resebyråer.

Artikel 307

Transaktioner som genomförs av en resebyrå på de villkor som anges i artikel 306 i samband med en resa skall anses som ett enda tillhandahållande av tjänster av resebyrå till den resande ['viajero'].

Detta enda tillhandahållande skall beskattas i den medlemsstat där resebyrå har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs.

Artikel 308

Med avseende på det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrå utför skall som beskattningsunderlag och som pris, exklusive mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 226 punkt 8, anses resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande ['viajero'], exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande ['viajero'].

Artikel 309

Om transaktioner som av resebyrå har anförtrots åt andra beskattningsbara personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tillhandahållande av tjänster likställas med en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 153.

Om de transaktioner som avses i första stycket utförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tillhandahållande av tjänster som avser transaktioner utanför

gemenskapen undantas från skatteplikt.

Artikel 310

Mervärdesskatt som debiteras resebyrån av andra beskattningsbara personer för sådana transaktioner som avses i artikel 307 och som är till direkt nytta för den resande [viajero] skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat.”

Övriga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet

4 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

5 I artikel 78 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

...”

6 Artiklarna 168 och 169 i nämnda direktiv avser rätten till avdrag. I artikel 168 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

7 I artikel 169 i samma direktiv preciseras att förutom det avdrag som avses i nämnda artikel 168 ska den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som anges i denna artikel 169.

8 I artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, vilken avser innehållet i fakturor, föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

9) Tillämpad mervärdesskattesats.

10) Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

...”

9 Kapitel 4 i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. I artikel 318.1 däri föreskrivs följande:

”1. För att förenkla uttaget av skatt får medlemsstaterna, efter samråd med mervärdesskattekommittén, för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare föreskriva att beskattningsunderlaget för leveranser av varor som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal skall fastställas för varje beskattningsperiod för vilken den beskattningsbara återförsäljaren skall lämna den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250.

...”

Spansk rätt

10 I artikel 141.1 och 141.2 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), föreskrivs följande:

”1. Den särskilda ordningen för resebyråer är tillämplig på

1) resebyråers transaktioner när resebyråerna handlar i eget namn gentemot de resande och använder andra företags eller näringsidkares varor eller tjänster för att tillhandahålla resor.

Vid tillämpning av denna särskilda ordning ska logi och transporttjänster, oavsett om dessa tillhandahålls var för sig eller i ett paket, jämte – i förekommande fall – andra kompletterande eller tillhörande tjänster, anses utgöra resa,

2) transaktioner som utförs av researrangörer under de omständigheter som anges i föregående stycke.

2. Den särskilda ordningen för resebyråer är inte tillämplig på följande transaktioner:

1) försäljning till allmänheten från resebyråer i detaljistledet av resor som har arrangerats av resebyråer i grossistledet.”

11 I artikel 142 i lag 37/1992 föreskrivs följande:

”Vid transaktioner på vilka denna särskilda ordning är tillämplig ska beskattningsbara personer inte vara skyldiga att i fakturan särskilt ange belopp som övervältras när dessa, om de förekommer, ska anses ingå i priset på transaktionen.

Vid transaktioner som utförs för andra företag eller näringsidkare, och endast består av leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som i sin helhet omfattas av skattens geografiska tillämpningsområde, kan på fakturan anges, på förfrågan av den berörda personen och under rubriken ”mervärdesskatt som ingår i priset”, ett värde som beräknas genom att det totala priset för transaktionen multipliceras med sex och produkten divideras med 100. Dessa belopp ska anses ha direkt förts över till och burits av företaget eller näringsidkaren som mottar leveransen.”

12 I artikel 146 i lag 37/1992 föreskrivs följande:

”1. Beskattningsbara personer kan välja att beräkna beskattningsunderlaget på varje transaktion för sig eller att göra en allomfattande beräkning för varje beskattningsperiod.

Valet ska omfatta samtliga transaktioner på vilka den särskilda ordningen är tillämplig och som har utförts av den beskattningsbara personen under en period om minst fem år och, om inte annat anges, under efterföljande år.

2. En allomfattande beräkning för varje beskattningsperiod av beskattningsunderlaget för transaktioner på vilka den särskilda ordningen är tillämplig ska utföras på följande sätt:

1) Den faktiska sammanlagda kostnaden, inklusive skatt, för varor eller tjänster som andra företag eller näringsidkare har tillhandahållit resebyråer under den relevanta beskattningsperioden och som används vid tillhandahållande av resor till förmån för den resande ska dras av från det sammanlagda pris, inklusive mervärdesskatt, som har debiterats kunder med avseende på transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen ägde rum under samma beskattningsperiod.

2) Det totala beskattningsunderlaget ska beräknas genom att summan multipliceras med 100 och produkten divideras med 100 jämte standardskattesatsen enligt artikel 90 i denna lag.

3. Beskattningsunderlaget får aldrig vara negativt.

När det sker en allomfattande beräkning av beskattningsunderlaget kan dock, när det belopp som ska dras av överstiger det belopp från vilket avdraget ska ske, differensen adderas till de belopp som ska dras av under de närmast följande beskattningsperioderna.”

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

13 Kommissionen skickade den 23 mars 2007 en formell underrättelse till Konungariket Spanien om att spansk rätt avseende den särskilda ordningen för resebyråer kan vara oförenlig med artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, på grund av att denna ordning tillämpas på tillhandahållanden till andra personer än de resande. Konungariket Spanien besvarade denna underrättelse i skrivelse av den 29 maj 2007.

14 Den 1 februari 2008 skickade kommissionen en kompletterande formell underrättelse till Konungariket Spanien i vilken den ifrågasatte, för det första, bestämmelserna i artikel 141.2.1 i lag 37/1992 – enligt vilka den särskilda ordningen inte är tillämplig på försäljning till allmänheten från resebyråer i detaljistledet av resor som arrangeras av resebyråer i grossistledet – och, för det andra, den särskilda bestämmelsen om fakturering och avdrag som föreskrivs i artikel 142 i lagen samt, för det tredje, de särskilda bestämmelser som anges i artikel 146 i lagen och som avser den allomfattande beräkningen av beskattningsunderlaget för varje beskattningsperiod.

15 Konungariket Spanien besvarade sistnämnda formella underrättelse i skrivelse av den 19 maj 2008.

16 Kommissionen fann Konungariket Spaniens svar på de formella underrättelserna otillfredsställande och avgav därför ett motiverat yttrande den 9 oktober 2009, vilket nämnda medlemsstat valde att inte besvara.

17 Kommissionen beslutade under dessa förhållanden att väcka förevarande talan.

18 Genom beslut av domstolens ordförande den 14 september 2011 tilläts Republiken Tjeckien, Republiken Frankrike, Republiken Polen, Republiken Portugal och Republiken Finland

att intervenera till stöd för Konungariket Spaniens yrkanden.

Prövning av talan

Den första anmärkningen

Parternas argument

19 Kommissionen anser att den särskilda ordning för resebyråer som föreskrivs i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet endast är tillämplig i fall av försäljning av resor till resande (nedan kallat det resandeorienterade synsättet). Kommissionen har anklagat Konungariket Spanien för att tillåta en tillämpning av denna ordning för försäljning av resor till alla slags kunder (nedan kallat det kundorienterade synsättet).

20 Denna institution har erinrat om att bestämmelserna i dessa artiklar 306–310 i allt väsentligt är desamma som de i artikel 26.1–4 i sjätte direktivet.

21 Kommissionen har hävdad att unionslagstiftarens avsikt med införandet av sjätte direktivet var att begränsa den särskilda ordningen för resebyråer till att endast avse tillhandahållanden till de resande, det vill säga slutkonsumenterna. Till stöd härför har kommissionen gjort gällande att fem av de sex ursprungliga språkversionerna av nämnda direktiv genomgående använde termen ”resande” i artikel 26 i direktivet på ett klart och konsekvent sätt. Detta innebär att ordet inte behövde tolkas utöver sin lydelse, varför tolkningen av denna artikel 26 var otvetydig.

22 Användningen av ordet kund (”customer”) i den engelska språkversionen av sjätte direktivet är felaktig, och denna felaktiga användning förekommer dessutom endast en gång, nämligen i artikel 26.1 i direktivet. Eftersom denna engelska språkversion ligger till grund för senare översättningar av sjätte direktivet, har ordet ofta upprepats i dessa liksom i flera språkversioner av artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet.

23 Under förhandlingen vid domstolen preciserade kommissionen att den franska språkversionen av sjätte direktivet, i vilken ordet resande uteslutande används, var den text som samtliga berörda medlemsstater hade arbetat med och enats om.

24 Kommissionen har betonat att bestämmelserna om en särskild ordning för resebyråer ska tolkas enhetligt. Om det resandeorienterade synsättet och det kundorienterade synsättet tilläts existera parallellt skulle detta leda till dubbelbeskattning och konkurrenssnedvridningar.

25 Kommissionen har, med hänvisning till artikel 26 i sjätte direktivet, preciserat skälen till att ordet kund – även om det förekommer i vissa språkversioner av artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet – likväl ska förstås som ”resande”.

26 I denna del har kommissionen först anfört följande: Om det kundorienterade synsättet tillämpades skulle villkoret i artikel 26.1 i sjätte direktivet, att resebyrån agerar ”i eget namn”, vara överflödigt, eftersom en näringsidkare alltid agerar i eget namn gentemot sin kund. Detta innebär att dessa ord inte får bli föremål för en bokstavstolkning och att ordet kund ska förstås på samma sätt som det ord som används i de övriga fem ursprungliga språkversionerna av detta direktiv, det vill säga såsom ”resande”. En resebyrå kan nämligen agera gentemot en ”resande”, såväl i sitt eget namn som för tredje mans räkning i dennes namn.

27 Även om unionslagstiftaren med ordet kund hade avsett alla slags kunder, och inte enbart ”resande”, skulle detta vidare få ologiska konsekvenser, eftersom den särskilda ordningen för resebyråer skulle vara tillämplig även när en resebyrå agerar i egenskap av förmedlare, såsom när den värvar kunder för ett hotells räkning i enlighet med ett förmedlingsavtal som ingåtts med

hotellet.

28 Denna ologiska karaktär framträder ännu tydligare av att ordet resande används i den engelska språkversionen av artikel 26.2 första meningen i sjätte direktivet, enligt vilken "[a]lla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller den resande ['traveller']". Denna mening skulle förlora sin innebörd om den särskilda ordningen för resebyråer vore tillämplig utan hänsyn till vilken ställning mottagaren av tillhandahållandet har. Hade detta varit fallet borde lagstiftaren genomgående ha använt ordet kund.

29 Ordet resande används i de sex ursprungliga språkversionerna av artikel 26.2 tredje meningen i sjätte direktivet. Det skulle således vara inkonsekvent att skriva "det totala belopp som skall betalas av den resande" om den särskilda ordningen för resebyråer vore tillämplig oberoende av vilken ställning resebyråns kund har. När en resebyrå genomför en försäljning till en annan resebyrå skulle det således behöva ske en sådan beräkning av marginalen som avses i denna artikel 26.2 tredje meningen, med beaktande av skillnaden mellan det belopp som ska betalas av den resande och förstnämnda resebyrås kostnader, vilket skulle vara meningslöst om det inte fanns en koppling mellan denna och den resande.

30 Kommissionen har även åberopat två andra argument. Den har för det första understrukit att bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet var i kraft i nästan 30 år, fram till dess att direktivet upphävdes, och att det stora flertalet av de språkversioner av denna artikel som härrör från tiden efter de sex ursprungliga versionerna har samma lydelse som de fem identiska ursprungliga språkversionerna, genom att uteslutande ordet resande används i dessa. Endast fem senare språkversioner av denna artikel baseras på den engelska versionen. Kommissionen har för det andra erinrat om att undantagen från det allmänna mervärdesskattesystemet ska tolkas strikt.

31 Under dessa förhållanden gäller, enligt kommissionen, att även om det kundorienterade synsättet är det bäst lämpade för att uppnå de mål som avses med den särskilda ordningen för resebyråer, innebär detta inte att det synsättet är korrekt. Kommissionen har tillstått att den särskilda ordningen kan förbättras men har betonat att medlemsstaterna inte på eget bevåg får anta ett sådant synsätt genom att avvika från de bestämmelser som uttryckligen anges i sjätte direktivet. Kommissionen har i det avseendet särskilt hänvisat till punkt 28 i dom av den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, kommissionen mot Spanien (REG 2005, s. I-8389). Den har tillagt att den särskilda ordningen infördes för att möta den situation som rådde år 1977, i en tid då resor huvudsakligen såldes direkt till de resande av resebyråerna. Den berörda sektorn omfattar numera ett större antal aktörer, men det är unionslagstiftaren, och inte medlemsstaterna, som har att åtgärda de brister som vidlåder den särskilda ordningen.

32 Kommissionen har till följd av de intervenerande staternas yttranden, dock med ihärdigt fasthållande vid det resandeorienterade synsättet, något nyanserat sin inställning genom att ange att ordet resande inte enbart avser fysiska personer utan också sådana juridiska personer som köper en paketresa för eget bruk och som följaktligen är den slutliga mottagaren av resetjänsten. Ordet omfattar alltså, enligt kommissionen, ett bolag som köper resetjänster till sin personal, men inte en fysisk eller juridisk person som vidareförsäljer nämnda tjänst till en annan person. Kommissionen har betonat att den särskilda ordningen för resebyråer inte är tillämplig i skedet före försäljningen av en sådan tjänst till den slutliga tjänstemottagaren.

33 Konungariket Spanien har invänt mot kommissionens tolkning av den särskilda ordningen för resebyråer som anges i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet.

34 Denna medlemsstat har, på eget initiativ eller genom att instämma med de intervenerande medlemsstaterna, anfört följande.

35 Den bokstavstolkning som kommissionen gjort kan inte godtas, eftersom flera språkversioner av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, förutom den engelska versionen – nämligen den bulgariska, den polska, den portugisiska, den rumänska, den slovakiska, den finska och den svenska versionen – innehåller ordet kund och inte ordet resande.

36 En analys av de ord som använts i bestämmelserna kring artikel 26.1 i sjätte direktivet eller denna artikel 306 kan inte heller ge någon ledning för fastställandet av de sistnämnda två bestämmelsernas räckvidd. Prövningen av de olika språkversionerna av dessa visar nämligen att ordet resande inte används på ett konsekvent sätt vare sig i artikel 26.1-4 i sjätte direktivet eller i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet. I vissa språkversioner används genomgående ordet kund, medan andra innehåller såväl ordet resande som ordet kund. Dessa skillnader leder till oklarheter, vilket bland annat visas av att Konungariket Spanien, Republiken Tjeckien, Republiken Grekland, Republiken Frankrike och Republiken Italien antar ett kundorienterat synsätt trots att språkversionerna av mervärdesskattedirektivet, sådana de offentliggjorts på deras nationella språk, innehåller ordet resande.

37 Konungariket Spanien har härav dragit slutsatsen att det ska ske en teleologisk tolkning av de aktuella bestämmelserna, genom att ändamålet med den särskilda ordningen för resebyråer efterforskas. Detta ändamål, vilket för övrigt inte har ifrågasatts av kommissionen, avser dels en förenkling av de mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på resebyråer, dels en fördelning av mervärdesskatteintäkterna medlemsstaterna emellan. Det är också ostridigt att det kundorienterade synsättet är det som är bäst lämpat för att uppnå detta ändamål. Nämnda synsätt utgör därmed den enda korrekta tolkningen.

38 Konungariket Spanien har betonat att tjänstemottagarens ställning – såsom resande, slutkonsument eller förmedlare – saknar betydelse. Denna medlemsstat grundar sin uppfattning på en analogi med, bland annat, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), och har hävdatt att domstolen i den domen, trots den aktuella ordningens undantagskaraktär, gjorde en vid tolkning av artikel 26 i sjätte direktivet genom att ge företräde åt ändamålet med denna ordning framför artikelns lydelse.

39 Det kundorienterade synsättet tillåter, i motsats till det resandeorienterade synsättet, att principen om en neutral mervärdesbeskattning iakttas, genom att samma behandling ges de aktörer som säljer paketresor direkt till de resande och de som säljer sådana resor till andra aktörer.

40 När det gäller den av kommissionen åberopade risken för dubbelbeskattning har Konungariket Spanien hävdatt att denna föräns av att de aktuella synsätten existerar parallellt och att den skulle undanröjas om enbart det ena synsättet tillämpades.

41 När det gäller den inkonsekvens som kommissionen åberopat, avseende för det första formuleringen ”i eget namn gentemot kunder”, har Konungariket Spanien bestritt att någon sådan inkonsekvens föreligger. Enligt denna medlemsstat har kommissionen blandat ihop formuleringen ”gentemot ’kunden’”, vilken används i den engelska språkversionen av artikel 26 i sjätte direktivet, och formuleringen ”gentemot ’sin’ kund”. Endast sistnämnda formulering skulle kunna anses överflödig.

42 Kommissionen har för övrigt själv använt formuleringen ”som betjänar kunder i eget namn” i ett stort antal språkversioner av dess förslag till rådets direktiv av den 8 februari 2002 om ändring

av direktiv 77/388 när det gäller de särskilda reglerna för resebyråer (KOM(2002) 64 slutlig).

43 Kommissionens farhågor att nämnda formulering kan leda till att den särskilda ordningen för resebyråer tillämpas på förmedlare är obefogade med hänsyn till det uttryckliga stadgandet i artikel 306.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet som utesluter denna möjlighet.

44 Vad för det andra beträffar formuleringen ”skall betalas av den resande” har domstolen redan konstaterat att denna inte ska tolkas bokstavligen och att den även omfattar det vederlag som ska betalas av tredje man.

45 Kommissionens inställning leder också till ett praktiskt problem i den meningen att om den särskilda ordningen för resebyråer endast vore tillämplig på försäljning till den resande, slutkonsumenten, skulle det kunna bli nödvändigt att i varje enskilt fall kontrollera huruvida köparen av en resa verkligen är den person som kommer att åtnjuta denna och att vederbörande alltså inte kommer att sälja resan vidare till någon annan.

46 Kommissionens hänvisning till domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien är inte heller relevant, eftersom de bestämmelser som var aktuella i det målet var otvetydiga till skillnad från vad som är fallet i förevarande mål.

Domstolens bedömning

47 Bedömningen av den första anmärkningen förutsätter att det klarläggs huruvida Konungariket Spanien har införlivat artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet korrekt genom att tillåta att resebyråer tillämpar den aktuella särskilda ordningen inte bara på de ”resande”, utan på alla slags ”kunder”.

48 I den spanska språkversionen av artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet och artikel 26.1–4 i sjätte direktivet används konsekvent ordet resande. I övriga språkversioner av dessa båda direktiv används däremot orden resande och/eller kund, varvid dessa ibland varierar från en bestämmelse till en annan.

49 Trots dessa synnerligen viktiga skillnader anser kommissionen att en bokstavstolkning baserad på fem av de sex ursprungliga språkversionerna av sjätte direktivet, i vilka ordet resande används på ett konsekvent sätt, är möjlig eftersom användningen av ordet kund i den engelska språkversionen av detta direktiv är felaktig.

50 Den omständigheten att endast denna engelska språkversion innehåller ordet kund, och dessutom endast en gång, skulle kunna leda till antagandet att det rör sig om ett fel. De förklaringar som kommissionen lämnat under förhandlingen, det vill säga att det arbetsdokument som utgjorde underlag för sjätte direktivet var avfattat på franska, kan utgöra ytterligare stöd för tesen att det skett ett fel vid översättningen av detta direktiv till engelska.

51 Flera iakttagelser tyder emellertid på att kommissionens bedömning bör ifrågasättas.

52 För det första kan det konstateras att om det är fråga om ett fel, har detta inte rättats i den engelska språkversionen av sjätte direktivet.

53 Ordet kund har vidare, långt ifrån att förekomma en enda gång och vara förpassat till en enda språkversion, använts i flera andra språkversioner av sjätte direktivet och då inte enbart i artikel 26.1.

54 Trots att detta påstådda fel hade kunnat korrigeras, om inte förr så vid införandet av mervärdesskattedirektivet, har detta inte skett. Ordet kund förekommer nämligen även i flera

språkversioner av artiklarna 306–310 i det direktivet, och då inte alltid på ett konsekvent sätt.

55 Slutligen användes i det ovan i punkt 42 nämnda förslaget till direktiv, som var avsett att ersätta rådande lagstiftning med en text som i huvudsak var baserat på det kundorienterade synsättet, ordet resande i den franska språkversionen av artikel 26.1 i direktivet, medan ordet kund användes i den engelska språkversionen av samma bestämmelse.

56 Härav följer, i motsats till vad kommissionen har hävdad, att en ren bokstavstolkning av bestämmelserna om den särskilda ordningen för resebyråer, baserad på texten i en eller flera språkversioner med uteslutande av andra språkversioner, inte kan godtas. Enligt fast rättspraxis ska unionsrättens bestämmelser tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på unionens samtliga språk. I händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna av en unionstext ska bestämmelsen i fråga tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 31).

57 I förevarande fall varierar de bestämmelser som omgärdar dem i vilka ordet kund förekommer, såsom det används i den engelska versionen av sjätte direktivet, mellan språkversionerna av de två aktuella direktiven. Någon slutsats avseende tolkningen av den särskilda ordningen för resebyråer kan därmed inte dras av den systematik i vilken de aktuella bestämmelserna ingår.

58 När det gäller ändamålet med denna särskilda ordning har domstolen vid upprepade tillfällen erinrat om att tjänster som tillhandahålls av resebyråer och researrangörer kännetecknas av att de som regel består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och logi, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe. En tillämpning av sedvanliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag, med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de ska utföras på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet. Det är i syfte att anpassa de bestämmelser som är tillämpliga på denna verksamhets specifika karaktär som unionslagstiftaren, i artikel 26.2–4 i sjätte direktivet, har infört en särskild ordning avseende mervärdesskatt (se dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, REG 1992, s. I-5723, punkterna 13–15, domen i det ovannämnda målet Madgett och Baldwin, punkt 18, dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2005, s. I-6289, punkterna 23–25, av den 13 oktober 2005 i mål C-200/04, ISt, REG 2005, s. I-8691, punkt 21, samt av den 9 december 2010 i mål C-31/10, Minerva Kulturreisen, REU 2010, s. I-12889, punkterna 17 och 18).

59 Med nämnda särskilda ordning eftersträvas alltså ändamålet att förenkla de mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på resebyråer. Med ordningen eftersträvas också en jämn fördelning mellan medlemsstaterna av intäkterna från uppbörden av denna skatt, genom ett säkerställande dels av att mervärdesskatteintäkter avseende varje enskild tjänst tilldelas den medlemsstat i vilken tjänsten slutkonsumeras, dels av att de som avser resebyråns marginal tilldelas den medlemsstat i vilken resebyrån är etablerad.

60 Det ska emellertid betonas, vilket heller inte har bestritts, att det kundorienterade synsättet är det som är bäst lämpat för att uppnå dessa två ändamål genom att det tillåter att resebyråerna åtnjuter förenklade regler oavsett vilken slags kunder de tillhandhåller sina tjänster och därigenom samtidigt gynnar en jämn fördelning av intäkterna mellan medlemsstaterna.

61 Den omständigheten att majoriteten av resebolagen år 1977, när den särskilda ordningen för dessa infördes, sålde sina tjänster direkt till slutkonsumenten innebär inte att lagstiftaren avsett att begränsa den särskilda ordningen till denna typ av försäljning och utesluta försäljning till andra

aktörer.

62 När en aktör arrangerar en paketresa och säljer denna till en resebyrå som därefter säljer denna vidare till slutkonsumenten, är det nämligen denna första aktör som åtar sig att kombinera flera tjänster som köpts från olika utomstående beskattningsbara personer. Med hänsyn till ändamålet med den särskilda ordningen för resebyråer, krävs det att denna aktör kan åtnjuta de förenklade mervärdesskattebestämmelserna och att dessa inte förbehålls den resebyrå som i ett sådant fall nöjer sig med att vidareförsälja den från nämnda aktör förvärvade paketresan till slutkonsumenten.

63 Det ska för övrigt erinras om att domstolen redan har haft att tolka ordet resande och därvid gett det en vidare innebörd än den som avses med uttrycket slutkonsument. I punkt 28 i domen i det ovannämnda målet First Choice Holidays slog domstolen således fast att formuleringen "som skall betalas av den resande" i artikel 26.2 i sjätte direktivet inte ska tolkas bokstavligen på så sätt att den utesluter en del av "vederlaget" som erhållits från en tredje part, i den mening som avses i artikel 11.A.1.a i detta direktiv.

64 De övriga invändningar som kommissionen anfört i syfte att avfärda det kundorienterade synsättet ändrar inte denna bedömning.

65 Den omständigheten att den särskilda ordningen för resebyråer utgör ett undantag från de sedvanliga bestämmelserna och att det således som sådant inte ska tillåtas att gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå de ändamål som eftersträvas med denna ordning (se domen i det ovannämnda målet First Choice Holidays, punkt 22) innebär dock inte att ett resandeorienterat synsätt ska antas om detta hämmar den särskilda ordningens ändamålsenliga verkan.

66 Kommissionen har visserligen godtagit att den särskilda ordningen för resebyråer kan förbättras men har dock, på grundval av punkt 28 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, betonat att det inte ankommer på medlemsstaterna att på eget bevåg anta ett synsätt som enligt dessa stater förbättrar nämnda ordning, då de genom detta sätter sig själva i unionslagstiftarens ställe. Denna dom kan emellertid inte med framgång åberopas i förevarande mål, eftersom den i det målet aktuella lagstiftningen, i motsats till den särskilda ordningen för resebyråer, var otvetydig.

67 Argumentet avseende den inkonsekvens som, enligt vad som påståtts, följer av att ordet kund inte ska förstås som "resande" utan som alla slags "kunder", gör sig endast gällande med hänsyn till den ursprungliga engelska versionen av sjätte direktivet och senare språkversioner som bygger på denna, där detta ord förekommer endast en gång. Beträffande de språkversioner av mervärdesskattedirektivet i vilka detta ord används på ett konsekvent sätt i artiklarna 306–310, saknar argumentet betydelse.

68 När det gäller frågan huruvida det finns en risk för att resebyråerna tillämpar den särskilda ordningen även när de agerar i egenskap av förmedlare, räcker det att konstatera att denna risk är ogrundad med hänsyn till den uttryckliga skrivningen i artikel 306.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken en sådan möjlighet under alla omständigheter är utesluten.

69 Med hänsyn till ovan redovisade överväganden ska artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet tolkas utifrån det kundorienterade synsättet.

70 Härav följer att kommissionens första anmärkning ska avfärdas då den är ogrundad.

Den andra anmärkningen

Parternas argument

71 Kommissionen har hävdad att artikel 141.2.1 i lag 37/1992 strider mot artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den från den särskilda ordningen för resebyråer utesluter försäljning från resebyråer i detaljistledet av resor som arrangeras av resebyråer i grossistledet.

72 Kommissionen anser det vara tveksamt huruvida Konungariket Spaniens förklaringar, enligt vilka detta undantag endast är tillämpligt när resebyrå i detaljistledet agerar för tredje mans räkning – eller, mer allmänt, för resebyrå i grossistledet – är välgrundade.

73 Enligt kommissionen leder denna tolkning inte bara till att artikel 141.2.1 blir meningslös, utan den strider i stora delar också mot gällande rätt och avviker från den officiella tolkning som de spanska myndigheterna själva har gjort, och från den tolkning som företräds i doktrinen. Om undantaget enbart skulle vara tillämpligt när resebyrå agerar för tredje mans räkning, vore det dessutom svårt att se varför det skulle vara begränsat till endast de fall där resan arrangeras av en resebyrå i grossistledet.

74 Kommissionen har hävdad att nämnda artikel 141.2.1 inte utgör något korrekt införlivande av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet och att det leder till tvetydigheter.

75 Konungariket Spanien har gjort gällande att den påstådda officiella tolkning som nämnts av kommissionen endast är rådgivande och saknar bindande verkan. Det har hävdats att artikel 141.2.1 i lag 37/1992 endast preciserar att en resebyrå i detaljistledet som agerar för en resebyrå i grossistledet, varvid den säljer i sistnämnda resebyrås namn och för dennas räkning, inte kan tillämpa den särskilda ordningen för resebyråer på sin försäljning. Denna precisering är helt förenlig med mervärdesskattedirektivet och den aktuella bestämmelsen är därmed inte behäftad med några tvetydigheter.

76 Konungariket Spanien har i sin duplik betonat att det inte har att förete någon bevisning, eftersom kommissionen endast har grundat förevarande anmärkning på material som inte utgör bindande normer eller bestämmelser i den spanska rättsordningen.

Domstolens bedömning

77 Av själva lydelsen i artikel 141.2.1 i lag 37/1992 föreskrivs att resebyråer i detaljistledet som till allmänheten säljer resor som arrangeras av resebyråer i grossistledet inte kan tillämpa den särskilda ordningen för resebyråer.

78 Det ska konstateras att det i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet inte föreskrivs något sådant undantag från tillämpningsområdet för denna särskilda ordning.

79 Konungariket Spanien har inte invänt mot att ett sådant undantag strider mot artikel 306, men har hävdats att artikel 141.2.1 inte ska förstås bokstavligen och att det däri föreskrivna undantaget endast är tillämpligt när resebyrå i detaljistledet agerar som förmedlare för en resebyrå i grossistledet.

80 Denna argumentation kan dock inte godtas med hänsyn till de uttryckliga formuleringarna i den aktuella bestämmelsen, den av myndigheterna redovisade uppfattningen och tolkningarna av bestämmelsen i doktrinen.

81 Även om det, enligt artikel 258 FEUF, är kommissionen som ska bevisa det påstådda fördragsbrottet ankommer det, enligt artikel 4.3 FEU, likväl på medlemsstaterna att underlätta för kommissionen att fullgöra sitt uppdrag att tillse att fördragen och sekundärrätten följs. Detta

innebär att när kommissionen har tillhandahållit tillräckliga uppgifter för att det skall framgå att vissa faktiska omständigheter föreligger på svarandemedlemsstatens territorium, åligger det denna medlemsstat att på ett sakligt och detaljerat sätt bestrida de uppgifter som kommissionen lagt fram (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 1999 i mål C-365/97, kommissionen mot Italien, kallat San Rocco, REG 1999, s. I-7773, punkterna 84–86).

82 Konungariket Spanien har inte i förevarande fall förebringat något beslut från senare tid av dess myndigheter eller någon rättspraxis som visar att artikel 141.2.1 i lag 37/1992 tillämpats på annat sätt än bokstavligen.

83 Det ska därmed anses att denna artikel 141.2.1 strider mot artikel 306 i mervärdesskattedirektivet.

84 Av detta följer att talan ska bifallas såvitt avser kommissionens andra anmärkning.

Den tredje anmärkningen

Parternas argument

85 Kommissionen har hävdatt att det av artikel 142 andra stycket i lag 37/1992 framgår att, vid tillhandahållande av en resetjänst som endast inbegriper leveranser inom Spanien till en annan beskattningsbar person, kan resebyrå – efter att ha konsulterat kunden – på fakturan under noteringen ”mervärdesskatt som ingår i priset” ange en viss procent av priset inklusive mervärdesskatt, som anses åvila kunden och som denne har rätt att dra av. De spanska skattemyndigheterna har vid besvarandet av flera frågor klart medgett att detta belopp är avdragsgillt om kunden utgör en beskattningsbar person som åtnjuter avdragsrätt.

86 Kommissionen anser att denna bestämmelse strider mot artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, vilken avser de uppgifter som ska anges på fakturan, samt artiklarna 168 och 169 i det direktivet, genom att den medger att avdrag görs för ett belopp som inte har något samband med den mervärdesskatt som betalats av mottagaren av de tjänster som resebyrå tillhandahållit. Nämda bestämmelse är dessutom diskriminerande, eftersom den endast är tillämplig på resor som uteslutande innehåller tjänster som tillhandahålls i Spanien.

87 Konungariket Spanien har gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen endast omfattar det fallet att ett företag köper en turistresa i paketform till sina anställda. Denna bestämmelse betingas av att kommissionen underlåtit att lösa det problem som uppstår i ett sådant fall. Denna medlemsstat har betonat att något avdrag inte är möjligt när en resande, i betydelsen ”fysisk person”, köper en resa, eller när resebyråer sinsemellan tillhandahåller varandra tjänster.

88 Konungariket Spanien har bestritt att den aktuella bestämmelsen är diskriminerande och har gjort gällande att den är förenlig med artikel 309 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det för det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrå utför föreskrivs ett undantag för den del som svarar mot leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster utanför Europeiska unionen. Nämda bestämmelse hindrar därmed avdrag för skatt på resor som köpts och som omfattas av detta undantag.

Domstolens bedömning

89 Det ska påpekas att artikel 142 i lag 37/1992 ger den beskattningsbara personen möjlighet att, under vissa förhållanden, dra av ett belopp avseende mervärdesskatt som fastställts till 6 procent av det totala pris inklusive mervärdesskatt som fakturerats den beskattningsbara personen.

90 Det ska för det första konstateras att detta avdrag inte förskrivs på något sätt i den särskilda ordningen för resebyråer.

91 Det ska för det andra erinras om att artikel 168 i mervärdesskattedirektivet uppställer principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt. Denna princip avser den ingående skatt som påförts de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen använt för sina beskattningsbara transaktioner (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 21). Som generaladvokaten har påpekat i punkt 26 i sitt förslag till avgörande ska, för säkerställandet av en neutral mervärdesbeskattning, beloppet avseende den avdragna skatten exakt motsvara beloppet avseende den ingående skatt som ska erläggas eller som har erlagts.

92 Artikel 142 i lag 37/1992 avser emellertid inte det exakta mervärdesskattebelopp som påförts de tjänster som den beskattningsbara personen erhållit, utan ett belopp som uppskattats på grundval av det totala belopp som denne har betalat. Denna beräkning motsvarar på intet sätt den beräkning av mervärdesskatten som föreskrivs i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket i enlighet med artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet särskilt innebär att beskattningsunderlaget inte får omfatta mervärdesskatten i sig.

93 Härav följer att denna bestämmelse inte är förenlig med sättet för beräkning av mervärdesskatten och inte heller med bestämmelserna avseende rätten till avdrag i mervärdesskattedirektivet.

94 Härav följer också att uppgiften på fakturan om ett belopp motsvarande sex procent av det totala priset inte överensstämmer med bestämmelserna om fakturors innehåll i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

95 Kommissionen har för övrigt på goda grunder påpekat att artikel 142 i lag 37/1992, genom att inte tillåta det aktuella avdraget annat än när tjänsterna tillhandahålls i Spanien, leder till en diskriminering som också är oförenlig med det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Bestämmelserna i artikel 309 i mervärdesskattedirektivet, vilka åberopats av Konungariket Spanien, kan i vart fall inte tjäna som grund för denna artikel 142, eftersom de inte medför någon åtskillnad mellan medlemsstaterna, utan föreskriver ett undantag för transaktioner som genomförts utanför unionen.

96 Talan ska följaktligen bifallas såvitt avser kommissionens tredje anmärkning.

Den fjärde anmärkningen

Parternas argument

97 Kommissionen har hävdats att mervärdesskattedirektivet inte utgör någon rättslig grund för artikel 146 i lag 37/1992, som ger resebyråerna rätt att fastställa ett allomfattande beskattningsunderlag för en viss beskattningsperiod och att därvid för samma period beräkna en enda vinstmarginal för samtliga tillhandahållanden av resetjänster som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.

98 Varken artikel 73 i mervärdesskattedirektivet eller artikel 318 däri kan utgöra grund för en sådan beräkning. Det sätt varpå de spanska myndigheterna tillämpar den särskilda ordningen för resebyråer kan, enligt kommissionen, leda till en minskning av unionens egna medel och unionen

har rätt att återfå motsvarande belopp med ränta.

99 Konungariket Spanien anser att artikel 308 i mervärdesskattedirektivet har tillräckligt omfattande räckvidd för att medge ett införande av ett system med fastställande av ett allomfattande beskattningsunderlag för varje beskattningsperiod, såsom det som föreskrivs i den spanska lagstiftningen.

100 Denna medlemsstat har gjort gällande att artikel 146 i lag 37/1992 avser att förenkla uppfyllandet av de skattemässiga skyldigheter som gäller för aktörerna, och att den därmed inte innebär några skyldigheter. Den föreskrivna beräkningsmetoden är förenlig med neutralitetsprincipen och leder således inte till någon minskning av unionens egna medel.

Domstolens bedömning

101 Domstolen konstaterar att den särskilda ordningen för resebyråer, i synnerhet artikel 308 i mervärdesskattedirektivet, vilken Konungariket Spanien åberopat, inte inrymmer någon möjlighet att fastställa ett allomfattande beskattningsunderlag vid beskattning av vinstmarginalen för resebyråer.

102 Artikel 318 i mervärdesskattedirektivet medger, inom ramen för de särskilda ordningar som uttryckligen räknas upp i kapitel 4 i avdelning XII i detta direktiv – nämligen de som är tillämpliga på begagnade varor eller konstverk, samlarföremål eller antikviteter – att det fastställs ett allomfattande beskattningsunderlag. Det är dock endast vissa områden som täcks av denna bestämmelse och området avseende resebyråer är inte ett av dessa.

103 På sistnämnda område ska beskattningsunderlaget följaktligen fastställas i enlighet med artikel 308 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga för varje enskilt tillhandahållande av en tjänst av resebyrå, och inte på ett allomfattande sätt.

104 Härav följer att artikel 146 i lag 37/1992 inte är förenlig med den särskilda mervärdesskatteordningen i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet.

105 Talan ska således bifallas såvitt avser kommissionens fjärde invändning.

106 Av vad som har anförts följer att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 168, 226 och 306–310 i mervärdesskattedirektivet genom att

- från den särskilda ordningen för resebyråer undanta försäljning till allmänheten från resebyråer i detaljistledet, vilka handlar i eget namn, av resor som arrangeras av resebyråer i grossistledet,

- under vissa omständigheter tillåta att resebyråer i fakturan debiterar ett mervärdesskattebelopp som utgör ett totalbelopp och som inte har något samband med den mervärdesskatt som faktiskt övervältras på kunden, och genom att tillåta att ge den senare, förutsatt att vederbörande utgör en beskattningsbar person, rätt till avdrag för totalbeloppet från den mervärdesskatt som ska betalas, och

- tillåta att resebyråer, i den mån de omfattas av den särskilda ordningen, fastställer ett allomfattande beskattningsunderlag för varje beskattningsperiod.

Rättegångskostnader

107 Enligt artikel 138.3 i domstolens rättegångsregler ska vardera parten bära sina rättegångskostnader, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter. Domstolen får

emellertid besluta att en part ska ersätta en del av den andra partens rättegångskostnader, om det framstår som skäligt med hänsyn till omständigheterna i målet. Eftersom kommissionen har tappat målet avseende en av sina grunder, ska den bära en fjärdedel av sina rättegångskostnader och Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader och ersätta tre fjärdedelar av kommissionens rättegångskostnader.

108 Med tillämpning av artikel 140 i rättegångsreglerna ska Republiken Tjeckien, Republiken Frankrike, Republiken Polen, Republiken Portugal och Republiken Finland bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 168, 226 och 306–310 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt genom att**
 - **från den särskilda ordningen för resebyråer undanta försäljning till allmänheten från resebyråer i detaljistledet, vilka handlar i eget namn, av resor som arrangeras av resebyråer i grossistledet,**
 - **under vissa omständigheter tillåta att resebyråer i fakturan debiterar ett mervärdesskattebelopp som utgör ett totalbelopp och som inte har något samband med den mervärdesskatt som faktiskt övervältras på kunden, och genom att ge den senare, förutsatt att vederbörande utgör en beskattningsbar person, rätt till avdrag för totalbeloppet från den mervärdesskatt som ska betalas, och**
 - **tillåta att resebyråer, i den mån de omfattas av den särskilda ordningen, fastställer ett allomfattande beskattningsunderlag för varje beskattningsperiod.**
- 2) **Talan ogillas i övrigt.**
- 3) **Europeiska kommissionen ska bära en fjärdedel av rättegångskostnaderna.**
- 4) **Konungariket Spanien ska bära sina rättegångskostnader och ersätta tre fjärdedelar av Europeiska kommissionens rättegångskostnader.**
- 5) **Republiken Tjeckien, Republiken Frankrike, Republiken Polen, Republiken Portugal och Republiken Finland ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.