

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 25 oktober 2012 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 306–310 – Särskild ordning för resebyråer – Transporttjänst som tillhandahålls av en resebyrå som handlar i eget namn – Begreppet ett enda tillhandahållande – Artikel 98 – Reducerad mervärdesskattesats”

I mål C-557/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 31 augusti 2011, som inkom till domstolen den 4 november 2011, i målet

Maria Kozak

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av A. Rosas, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna U. Løhmus och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Maria Kozak, genom A. Bartosiewicz och R. Kamiński, doradcy podatkowi,
- Polens regering, genom M. Szpunar och B. Majczyna, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98 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), jämförd med bilaga III till detta direktiv, och tolkningen av

artiklarna 306–310 i detsamma.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Maria Kozak och Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (direktören för skattekontoret i Lublin) angående ett beslut om beräkningen av den mervärdesskatt som tillämpats på Maria Kozaks resebyrå.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I avdelning VIII, kapitel 2, avsnitt 2 i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Reducerade skattesatser”, föreskrivs följande i artikel 98:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

4 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”, har följande lydelse:

”...

5) Persontransporter och medfört bagage.

...”

5 I avdelning XII, kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Särskild ordning för resebyråer”, stadgas följande i artiklarna 306–310:

”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 och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

...

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 resebyrån till den resande.

Detta enda tillhandahållande skall beskattas i den medlemsstat där resebyrån 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, 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.

...

Artikel 310

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

Polsk rätt

6 Artikel 119.1, 119.5 och 119.6 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U n° 54, position 535), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), har följande lydelse:

”1. I samband med tillhandahållande av turisttjänster ska beskattningsunderlaget, med undantag för vad som stadgas i punkt 5, utgöras av marginalvinsten minskad med den skatt som ska betalas.

...

5. När den beskattningsbara personen i samband med tillhandahållande av turisttjänster, utöver tjänster som förvärvats från andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande, själv tillhandahåller en del av tjänsterna, nedan kallade ’egna tjänster’, ska beskattningsunderlaget beräknas på ett annat sätt beroende på om det är fråga om egna tjänster eller tjänster som förvärvats från andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande. Beskattningsunderlaget för egna tjänster ska tillämpas i tillämpliga delar enligt artikel 29.

6. I de fall som avses i punkt 5 är den beskattningsbara personen skyldig att i sin bokföring ange vilken del av det belopp som betalats för tjänsten, som härrör från tjänster som förvärvats från andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande, och vilken del som härrör från egna tjänster.

...”

7 Enligt artikel 41.2 i mervärdesskattelagen, och punkt 144 i bilaga 3 till nämnda lag, omfattas persontransporttjänster med landfordon av en reducerad mervärdesskattesats, närmare bestämt 7 procent, medan den normala skattesatsen är 22 procent.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Maria Kozak driver en resebyrå i Polen. Under år 2007 sålde hon paketresor direkt till de resande. Dessa paketresor innefattade kost och logi som hon köpte från andra näringsidkare, samt transport, som hon ombesörjde med egna bussar.

9 I samband med beräkningen av mervärdesskatten för de tjänster som hon förvärvat från

utomstående, tillämpade Maria Kozak den särskilda ordning för mervärdesskatt som gäller för resebyråers transaktioner genom att som beskattningsunderlag använda resebyråns marginal, i enlighet med artikel 308 i mervärdesskattedirektivet, varvid hon lät denna marginal omfattas av normalskattesatsen på 22 procent. För de transporttjänster som hon själv tillhandahållit tillämpade hon den allmänna mervärdesskatteordningen, bland annat vad gäller beskattningsunderlaget, och lät dessa omfattas av den reducerade skattesatsen på 7 procent som gäller för persontransporttjänster.

10 Skattemyndigheten ansåg att transporttjänsten var en absolut nödvändig del i den sammanlagda turisttjänst som resebyrån tillhandahöll och att den skulle betraktas som en integrerad del av denna senare. Myndigheten ansåg följaktligen att Maria Kozak, i enlighet med mervärdesskattelagen, inte borde ha tillämpat en reducerad mervärdesskattesats på sina transporttjänster genom att behandla dem som en oberoende tjänst. Hon borde i stället ha låtit transporttjänsterna omfattas av samma skattesats som de övriga tjänsterna, närmare bestämt den normala skattesatsen på 22 procent. Skattemyndigheten fattade därför ett beslut om att Maria Kozak gjort en felaktig beräkning av mervärdesskatten för månaderna maj, juni och oktober–december 2007.

11 Maria Kozak invände mot denna tolkning av mervärdesskattelagen och överklagade beslutet vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie. Denna domstol fastställde emellertid skattemyndighetens beslut. Maria Kozak överklagade då till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen).

12 Naczelny Sąd Administracyjny har ställt sig frågande till om det svar som Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie har lämnat är riktigt, det vill säga att mervärdesskattesatsen på 22 procent ska tillämpas såväl på transporttjänster vilka resebyrån tillhandahåller själv som på tjänster som förvärvats från utomstående, även om beskattningsunderlaget för dessa båda tjänster skiljer sig åt. Naczelny Sąd Administracyjny är bland annat osäker på huruvida det är relevant att tillämpa begreppet ”en enda tjänst”, som återfinns i punkt 45 i dom av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833). I denna dom slog EU-domstolen fast att det, då en transaktion består av flera delar, är fråga om en enda tjänst, bland annat när en del ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten medan en annan del ska anses som en underordnad tjänst som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten.

13 Naczelny Sąd Administracyjny – som är osäker på hur artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, liksom artikel 98 i detta direktiv jämförd med punkt 5 i bilaga III till detsamma, ska tolkas – har vilandeförklarat målet och ställt följande fråga till EU-domstolen:

”När en resebyrå – inom ramen för en turisttjänst som tillhandahålls en resande mot att ett paketpris betalas som beskattas i enlighet med artiklarna 306–310 i [mervärdesskattedirektivet] (vilka inrättar en särskild mervärdesskatteordning för resebyråer) – själv tillhandahåller den resande en egen transporttjänst, som utgör en absolut nödvändig del av tillhandahållandet av turisttjänsten, ska denna transporttjänst då beskattas enligt den för turisttjänster gällande normalskattesatsen eller enligt den reducerade skattesatsen som i enlighet med artikel 98 jämförd med punkt 5 i bilaga III till detta direktiv gäller för tillhandahållanden av persontransporter?”

Prövning av tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

14 Maria Kozak och kommissionen har gjort gällande att begreppet resebyråns enda tillhandahållande av tjänst enbart omfattar de tjänster som förvärvats från utomstående i enlighet med artikel 306 i mervärdesskattedirektivet. Begreppet omfattar inte tjänster som arrangören själv

tillhandahåller. Av detta följer att det gemensamma mervärdesskattesystemet, inklusive skattesatsen, är tillämpligt på den transporttjänst som resebyrå själv har tillhandahållit och att transporttjänsten – i ett sådant fall som det i målet vid den nationella domstolen – ska omfattas av den reducerade skattesats som föreskrivs i den nationella lagstiftningen, i enlighet med artikel 98 i mervärdesskattedirektivet jämförd med punkt 5 i bilaga III till detta direktiv.

15 Den polska regeringen har å sin sida anfört att när den transporttjänst som resebyrå själv har tillhandahållit är absolut nödvändig för tillhandahållandet av turisttjänsten, så ska den betraktas som en underordnad del av denna senare tjänst som utgör en enda och huvudsaklig tjänst som omfattas av den särskilda ordningen för mervärdesskatt som avses i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet. Transporttjänsten måste alltså behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten och, vad gäller platsen för beskattning och skattesatsen, omfattas av den särskilda ordningen för mervärdesskatt som avses i dessa artiklar, samtidigt som den, vad gäller beskattningsunderlaget och rätten till avdrag, ska omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen, eftersom artikel 308 i detta direktiv inte är tillämplig på tjänster som det ifrågavarande företaget självt har tillhandahållit.

Domstolens svar

16 Den ordning för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner som nämns i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, återger i princip bestämmelserna 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). Denna ordning är en särskild ordning som innehåller särskilda bestämmelser för resebyråers transaktioner, vilka avviker från den allmänna mervärdesskatteordningen.

17 I enlighet med artikel 306 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa denna ordning på resebyråers transaktioner, om resebyråerna handlar i eget namn gentemot den resande och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

18 Det framgår av själva lydelsen i denna bestämmelse att de tjänster som avses är de som förvärfvas av utomstående beskattningsbara personer.

19 Det huvudsakliga syftet med bestämmelserna avseende den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner är att undvika de svårigheter som skulle uppstå för näringsidkarna vid en tillämpning av mervärdesskattedirektivets allmänna regler om transaktioner som omfattar tjänster som köpts in från utomstående personer (se, för ett liknande resonemang, 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, punkt 33). En tillämpning av allmänna bestämmelser avseende platsen för beskattning, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt skulle nämligen medföra praktiska svårigheter för dessa företag, på grund av tjänsternas mångfald och platsen för deras tillhandahållande, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (se dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, REG 1992, s. I-5723, punkt 14).

20 Den ordning som avses i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska i egenskap av undantag från den allmänna ordningen i detta direktiv endast tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 34).

21 Domstolen har tidigare slagit fast att den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner endast ska tillämpas på tjänster som köpts in från utomstående

personer (se domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 35).

22 Detta resonemang har föranlett domstolen att slå fast att nämnda ordning inte avser transporttjänster som tillhandahålls utan mellanhand och som omfattas av de allmänna bestämmelserna för transportföretag (dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland, REG 1992, s. I-5437, punkt 26).

23 Domstolen har härur dragit slutsatsen att när en näringsidkare, som är underkastad bestämmelserna i den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner, mot betalning av ett paketpris tillhandahåller en tjänst som denne delvis utför själv och delvis köper in från andra beskattningsbara personer, ska den särskilda ordningen endast tillämpas på tjänster som tillhandahållits av utomstående personer (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 47).

24 Det är i detta sammanhang som begreppet ”ett enda tillhandahållande” i artiklarna 307 och 308 i mervärdesskattedirektivet ska förstås. Begreppet avser enbart tjänster som förvärvats från utomstående beskattningsbara personer. Den regel avseende ”en enda tjänst” som den hänskjutande domstolen har tagit upp och som nämns ovan i punkt 12, vilken är tillämplig inom de allmänna reglerna om mervärdesskatt, påverkar inte bedömningen av detta begrepp i samband med den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner.

25 Den omständigheten som den hänskjutande domstolen uppmärksammat, nämligen att de transporttjänster som resebyrån tillhandahåller själv är absolut nödvändiga för den sammantagna turisttjänst som resebyrån tillhandahåller den resande, föranleder inte domstolen att göra någon annan bedömning. Oavsett huruvida dessa tjänster är absolut nödvändiga eller inte för den sammantagna turisttjänsten, innebär detta inte att de tillsammans med den sammantagna turisttjänsten ska betraktas som ”ett enda tillhandahållande” i den mening som avses i artiklarna 307 och 308 i mervärdesskattedirektivet, eller att de, som en konsekvens härav, ska behandlas på samma sätt som den sammantagna turisttjänsten.

26 Av detta följer att sådana transporttjänster som resebyråer, och i förevarande fall Maria Kozak, tillhandahåller själva inte omfattas av den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner, vare sig i fråga om fastställandet av beskattningsunderlaget eller i fråga om tillämpningen av andra bestämmelser avseende beräkningen av mervärdesskatten. Vad gäller skattesatsen är bestämmelserna i avdelning VIII i mervärdesskattedirektivet tillämpliga. I enlighet med artikel 98.2 i detta direktiv, jämförd med punkt 5 i bilaga III till detsamma, får medlemsstaterna föreskriva en reducerad skattesats för persontransporter och medfört bagage. I likhet med vad som framgår av punkt 7 i denna dom har Republiken Polen utnyttjat denna möjlighet genom att tillämpa en skattesats på 7 procent för sådana tjänster.

27 Av det ovanstående följer att tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande: Artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när en resebyrå – inom ramen för en turisttjänst som tillhandahålls en resande mot att ett paketpris betalas som beskattas i enlighet med dessa bestämmelser – själv tillhandahåller den resande en egen transporttjänst som utgör en del av denna turisttjänst, så omfattas denna transporttjänst av den allmänna mervärdesskatteordningen, bland annat vad gäller skattesatsen, och inte av den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner. I enlighet med artikel 98 i detta direktiv ska den reducerade mervärdesskattesatsen på transporttjänster tillämpas på nämnda tjänst, om medlemsstaterna har fastställt en sådan reducerad skattesats.

Rättegångskostnader

28 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett

led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artiklarna 306–310 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att när en resebyrå – inom ramen för en turisttjänst som tillhandahålls en resande mot att ett paketpris betalas som beskattas i enlighet med dessa bestämmelser – själv tillhandahåller den resande en egen transporttjänst som utgör en del av denna turisttjänst, så omfattas denna transporttjänst av den allmänna mervärdesskatteordningen, bland annat vad gäller skattesatsen, och inte av den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner. I enlighet med artikel 98 i detta direktiv ska den reducerade mervärdesskattesatsen på transporttjänster tillämpas på nämnda tjänst, om medlemsstaterna har fastställt en sådan reducerad skattesats.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.