

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 27 februari 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 12.3 – Kategori 5 i bilaga H – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98.1 och 98.2 – Punkt 5 i bilaga III – Neutralitetsprincipen – Persontransporter och medfört bagage – Lagstiftning i en medlemsstat som föreskriver olika mervärdesskattesatser för transporter med taxi och transporter med hyrbil med förare”

I de förenade målen C-454/12 och C-455/12,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzhof (Tyskland), av den 10 juli 2012 som inkom till domstolen den 10 oktober 2012, i målen

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

mot

Finanzamt Dresden-Süd,

och

Eckard Pongratz, i egenskap av konkursförvaltare för Karin Oertel (C-455/12)

mot

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.G. Fernlund (referent) samt domarna C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Pro Med Logistik GmbH, genom J. Seelinger, Rechtsanwalt,
- Eckard Pongratz, genom T. Küffner och T. Streit, Rechtsanwälte,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av B. Tidore, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001 (EGT L 22, s. 17) (nedan kallat sjätte direktivet), av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av principen om skatteneutralitet.

2 Respektive begäran har framställts i ett mål mellan Pro Med Logistik GmbH (nedan kallat Pro Med) och Finanzamt Dresden-Süd (skattemyndigheten i Dresden-Süd) respektive i ett mål mellan Eckard Pongratz, i egenskap av konkursförvaltare för Karin Oertel, och Finanzamt Würzburg (skattemyndigheten i Würzburg). Målen rör mervärdesskatt för persontransporter med hyrbil för åren 2003–2007.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 Artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet föreskriver följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”

4 I artikel 12.3 a första och tredje styckena i direktivet föreskrivs följande:

”Grundskattesatsen för mervärdeskatt skall bestämmas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara lika för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2005 får denna procentsats inte vara lägre än 15 %.

...

Medlemsstaterna får även tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.”

5 Bilaga H till sjätte direktivet, som har rubriken "Förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas", har följande lydelse.

"När medlemsstaterna överför nedanstående varukategorier till inhemsk lagstiftning får de använda Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen för att fastställa den exakta täckningen av respektive kategori.

Kategori

Varuslag

...

5

Persontransporter och medfört bagage.

..."

Mervärdesskattedirektivet

6 I artikel 96 i direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster."

7 I artikel 97.1 i direktivet föreskrivs följande:

"Från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2010 får normalskattesatsen inte vara lägre än 15 %."

8 Artikel 98.1 och 98.2 i samma direktiv har följande lydelse:

"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."

9 I den i bilaga III angivna förteckningen över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas återfinns punkten 5, som har följande lydelse: "Persontransporter och medfört bagage."

Tysk rätt

10 Enligt 12 § punkt 1 i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz), i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen, offentliggjord den 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878, nedan kallad UStG), uppgår skatten för varje skattepliktig transaktion till 16 procent under åren 2003 till 2006 och till 19 procent under år 2007.

11 I 12 § punkt 2 moment 10 b UStG föreskrevs följande:

”Skattesatsen reduceras till 7 procent för följande kategorier:

b) persontransporter i spårvägstrafik, med undantag för bergbanor, trådbusstrafik, godkänd linjetrafik med fordon, trafik med taxibilar och transporter med färjetrafik

aa) inom en kommun eller

bb) när transportsträckan inte överstiger 50 km

...”

12 I 1 § i persontransportlagen (Personenbeförderungsgesetz, nedan kallad PBefG), i den lydelse som offentliggjordes den 8 augusti 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1690), i den ändrade lydelse som är tillämplig i de nationella målen, föreskrivs följande:

”Materiellt tillämpningsområde:

(1) Denna lags bestämmelser omfattar transporter av personer mot ersättning eller i kommersiellt syfte med spårvägstrafik, trådbusstrafik och bil. Med ersättning avses också ekonomiska fördelar som indirekt syftar till lönsamhet för en kommersiell aktivitet som omnämns här.

(2) Denna lag omfattar inte transporter

1. med bil, om den totala ersättningen inte överstiger driftskostnaderna,

2. med ambulans, om denna avser transport av sjuka, skadade eller personer som på annat vis är i behov av vård, och som under transporten är i behov av ett specialiserat medicinskt omhändertagande eller som är i behov av ambulansens speciella utformning, eller för dem som är i behov av denna på grund av sitt hälsotillstånd.”

13 I 2 § punkt 1 moment 4 PBefG föreskrivs följande:

«Den som ombesörjer transport av personer i den mening som avses i 1 § punkt 1,

...

4. medelst motorfordon som tillfälligt är i tjänst (46 §),

ska inneha ett tillstånd. Han eller hon är företagare i den meningen som avses i denna lag.”

14 13 § punkt 4 första meningen PBefG har följande lydelse:

”Tillstånd för transport med taxibil ska inte beviljas om den begärda trafiken påverkar det allmännas intresse av trafik genom att den lokala taxiverksamhetens funktion äventyras.”

15 I 21 § punkterna 1, 2 och 3 PBefG föreskrivs följande:

”(1) Företagaren är skyldig att utföra den verksamhet för vilken han eller hon erhållit tillståndet och att vidhålla verksamheten i enlighet med det allmännas intresse av trafik och att ombesörja att den är i tekniskt gott skick under tillståndets giltighetstid.

(2) Den behöriga myndigheten för meddelande av tillstånd kan ålägga företagaren att inrätta verksamheten inom en viss frist.

(3) Den behöriga myndigheten för meddelande av tillstånd kan ålägga företagaren att utöka eller ändra sin transportverksamhet om det allmännas intresse av transporter påkallar det och företagarens berättigade förväntningar inte utgör hinder däremot, med beaktande av företagarens ekonomiska situation och av avkastning och rimlig amortering avseende investerat kapital och att företagaren har följt den nödvändiga tekniska utvecklingen.”

16 I 22 § PBefG föreskrivs följande:

”Det åligger företagaren att utföra transporten, när

1. villkoren för transporten är uppfyllda,
2. när transport är möjlig med de medel som normalt står till buds,
3. transporten inte hindras av omständigheter som företagaren inte kan förutse och som han inte heller kan avhjälpa.”

17 I enlighet med 46 § punkt 2 moment 1 och 3 PBefG utgör transport med taxi och transport med hyrbil olika former av ”tillfällig verksamhet” som är tillståndspliktiga i enlighet med 2 § punkt 1 moment 4 i denna lag.

18 47 § PBefG föreskriver följande:

«(1) Taxitrafik utgörs av persontransport med motorfordon som företagaren ställer till förfogande på platser som godkänts av myndigheterna och med vilka han eller hon utför transporter till en viss destination som bestäms av passageraren. Företagaren kan även ta emot transportuppdrag under ett uppdrag eller där företaget har sitt säte.

(2) Taxitrafik kan endast tillhandahållas i den kommun där företagaren har sitt säte. Förbeställda uppdrag kan också äga rum med utgångspunkt från andra kommuner. Den behöriga myndigheten för meddelande av tillstånd kan, i samförstånd med andra behöriga myndigheter för utfärdande av tillstånd, tillåta att taxitrafik tillhandahålls på platser som godkänts av myndigheterna och som är belägna i andra kommuner än där företagaren har sitt säte och föreskriva att verksamheten får utövas i ett större distrikt.

(3) Delstatsregeringen är behörig att genom beslut ange omfattningen av villkoren för tjänsten, tillämpliga regler för taxistationer samt föreskrifter för utförandet av tjänsten. Delstatsregeringen kan genom beslut delegera denna behörighet. Beslutet kan även föreskriva bestämmelser om

1. kvarhållande av taxibilar som står till förfogande i särskilda fall, inbegripet jourtjänstgöring,
2. mottagande och utförande av transportuppdrag per telefon,
3. utförande av transport och radiokommunikationssystem,
4. transport av funktionshindrade, och
5. transport av sjuka, när det inte gäller transporter som utförs i enlighet med 1 § punkt 2 moment 2.

(4) Skyldigheten att genomföra transporten gäller endast för transporter som utförs inom den

zon som är tillämplig och vars ersättningar fastställts i enlighet med 51 § punkt 1 första och andra meningarna och 51 § punkt 2 första meningen (zon för skyldighet att tillhandahålla tjänsten).

(5) Uthyrning av taxibilar till personer som själva kör dem är förbjuden.”

19 49 § punkt 4 PBefG har följande lydelse:

”Transport med hyrbil utgör persontransport med bilar som hyrs i dess helhet enbart för transport och genom vilka företagaren utför transport vars syfte, destination och utförande fastställs av hyrestagaren och som inte utgör transport med taxibil i den mening som avses i 47 §. Med hyrbil får enbart transportuppdrag som tagits emot där företaget har sitt säte eller i företagarens kontor utföras. Efter att transportuppdraget har utförts ska hyrbilen omedelbart återvända till den plats där företaget har sitt säte, såvida den inte före transporten från den plats där företaget har sitt säte eller från företagarens kontor eller under transporten har fått ett nytt transportuppdrag per telefon. Hyrbilföretaget ska bokföra mottagandet av transportuppdraget på den plats där företaget har sitt säte eller på sitt kontor och uppgiften ska bevaras under ett år. Mottagande, förmedling och utförande av transportuppdrag, tillhandahållande av hyrbil samt marknadsföring för transport med hyrbilar får varken i sig eller tillsammans leda till förväxling med transport med taxibilar. De kännetecken och karaktärsdrag som är förbehållna taxibilar får inte användas för hyrbilar. 21 och 22 §§ är inte tillämpliga.”

20 I 51 § PBefG föreskrivs följande:

«(1) Delstatsregeringen är behörig att genom beslut fastställa ersättningarna och villkoren för transport med taxibil. Beslutet kan även föreskriva bestämmelser om

1. grundpriset, kilometerpriset och timpriset,
2. tillägg,
3. förskottsbetalningar,
4. fakturering,
5. betalningsvillkor och
6. förekomsten av särskilda avtal för zoner inom vilka det föreligger en skyldighet att utföra verksamheten.

Delstatsregeringen kan genom beslut delegera denna behörighet.

(2) Särskilda avtal för zoner inom vilka det föreligger en skyldighet att utföra verksamheten är endast tillåtna om

1. det finns en bestämd tidsperiod, ett fastställt minsta antal transporter eller en fastställd lägsta omsättning per månad,
2. det inte äventyrar planeringen av transportmarknaden,
3. ersättningarna och transportvillkoren fastslås skriftligen och
4. beslutet från delstatsregeringen uppställer krav på ett tillstånd eller en anmälningsplikt.

storkunder, till exempel vid fastställandet av biljettpriser samt skyldigheten att bedriva verksamhet och utföra transporter, skillnader som skulle kunna medföra att nämnda princip inte åsidosatts.

28 Under dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof att förklara målet vilande och att ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Strider, med beaktande av neutralitetsprincipen, en nationell bestämmelse enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på persontransport med taxibilar i närtrafik medan normalskattesatsen är tillämplig på persontransport med hyrbilar i närtrafik mot artikel 12.3 a tredje stycket, jämförd med kategori 5 i bilaga H, i sjätte direktivet och mot artikel 98.1, jämförd med bilaga III punkt 5, i mervärdesskattedirektivet?

2) Är det av betydelse för svaret på den första frågan om transporter utförs på grundval av särskilda avtal med storkunder på nästan likalydande villkor av taxibolag och hyrbilsbolag?”

Mål C-455/12

29 Karin Oertel drev i staden A sedan slutet av december 1994 ett företag som hyrde ut bilar med förare. De tjänster som tillhandahölls omfattade persontransport, sjuktransport (sittande), dialystransport, transport av elever, kurirtjänst och materialtransport, hotell- och flygplatstransfer, stadsrundturer samt organisation av transfers från en plats till en annan.

30 Bland Karin Oertels kunder hörde utöver privatpersoner med tillfälliga körningar även en mängd fasta kunder och storkunder. Uppdrag och beställningar togs emot per telefon, per telefax eller e-post. Biljettpriserna fastställdes utifrån en fast avgiftszonplan av vilken det slutliga kundpriset framgick. Under de omtvistade åren förfogade Karin Oertel över tio egna fordon i företaget.

31 I Karin Oertels mervärdesskattedeklaration för åren 2003 till 2006 redovisade hon sin omsättning från hyrbilar med förare, vid transportsträckor som inte uppgick till mer än 50 km eller transportsträckor inom staden A, med en reducerad skattesats (7 procent).

32 Finanzamt Würzburg godtog inte deklarationerna och beskattade denna omsättning med den normala mervärdesskattesatsen, nämligen 16 procent.

33 Karin Oertel överklagade till Finanzgericht som huvudsakligen ogillade hennes yrkande om att den reducerade skattesatsen skulle tillämpas på den omtvistade omsättningen. Finanzgericht ansåg att i egenskap av företag som hyr ut bilar med förare uppfyllde Karin Oertel inte villkoren för tillämpning av den reducerade skattesatsen, och att det var förenligt med konstitutionen att det endast var taxiföretag som omfattades av denna reducerade skattesats. Karin Oertel har inte heller någon rätt till tillämpning av den reducerade skattesatsen enligt sjätte direktivet. Någon sådan rättighet kan inte heller härledas ur principen om skatteneutralitet. Enligt Finanzgericht har konkurrensen mellan det två kategorierna av företag visserligen begränsats genom tillämpning av två olika skattesatser, eftersom deras tjänster är av samma natur. Denna begränsning är emellertid tillåten eftersom den är motiverad av allmänintresset, i förevarande fall att taxiföretagens transporttjänster utförs inom hela området.

34 Karin Oertel överklagade Finanzgerichts avgörande att inte bevilja henne någon rätt att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen.

35 Med hänsyn till frågan huruvida 12 § punkt 2 moment 10 b UStG är förenlig med principen om skatteneutralitet, uppkommer samma frågeställning som i mål C-454/12. Bundesfinanzhof beslutade därför att förklara målet vilande och att ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

”Strider, med beaktande av neutralitetsprincipen, en nationell bestämmelse enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på persontransport med taxibilar i närtrafik medan normalskattesatsen är tillämplig på persontransport med hyrbilar i närtrafik, mot artikel 12.3 a tredje stycket, jämförd med kategori 5 i bilaga H, i sjätte direktivet?”

36 Genom skrivelse den 30 oktober 2013 informerades Bundesfinanzhof om att den process som inletts av Karin Oertel hade övertagits av Eckard Pongratz, i egenskap av konkursförvaltare för Karin Oertels företag.

37 De två målen har genom beslut av domstolens ordförande av den 20 november 2012 förenats vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan i mål C-454/12 och den enda frågan i mål C-455/12

38 Det är lämpligt att pröva den första frågan i mål C-454/12 och den enda frågan i mål C-455/12 tillsammans. Bundesfinanzhof har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet, jämfört med kategori 5 i bilaga H, och artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med bilaga III punkt 5, jämte principen om skatteneutralitet, hindrar att två typer av persontransporttjänster i närtrafik (taxi respektive hyrbil med förare) beskattas med olika mervärdesskattesatser, där den ena beskattas med en reducerad skattesats och den andra med en normal skattesats?

39 I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att normalskattesatsen för mervärdesskatt ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

40 Enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet ges medlemsstaterna möjligheten att göra undantag från denna princip och tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt den andra punkten i denna artikel får de reducerade skattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.

41 Enligt punkten 5 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet får en reducerad skattesats tillämpas på persontransporter och medfört bagage.

42 Reglerna i dessa bestämmelser är i huvudsak identiska med dem som föreskrevs i artikel 12.3 a första och tredje styckena och i kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet.

43 Domstolen har fastställt att det inte finns någonting i lydelsen av artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet som innebär att bestämmelsen ska tolkas så, att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas om den avser samtliga aspekter av en kategori av tillhandahållanden som anges i bilaga H till sjätte direktivet. Detta innebär att en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen inte är utesluten, under förutsättning att den inte medför någon risk för snedvridning av konkurrensen (se dom av den 6 maj 2010 i mål C-94/09, kommissionen mot Frankrike, REU 2010, s. I-4261, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Domstolen har också slagit fast att eftersom artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet i huvudsak har samma lydelse som artikel 12.3 a i sjätte direktivet, ska domstolens tolkning av den sistnämnda bestämmelsen även gälla artikel 98.1 och 98.2 (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 27).

44 Domstolen har således slagit fast att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av en tjänstekategori som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och i bilaga H till sjätte direktivet, under förutsättning att de iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkterna 26 och 27 och där angiven rättspraxis).

45 Medlemsstaternas möjlighet att selektivt tillämpa en reducerad mervärdesskattesats är följaktligen underkastad två villkor: dels ska endast konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin i fråga avskiljas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen, dels ska principen om skatteneutralitet iakttagas. Dessa villkor avser att säkerställa att medlemsstaterna endast använder sig av denna möjlighet i enlighet med de villkor som garanterar en korrekt och enkel tillämpning av den reducerade skattesats som valts och att skatteundandragande, skatteflykt och missbruk förhindras (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 30).

46 Domstolen ska således pröva huruvida persontransporter med taxi – beträffande vilka en nationell lagstiftning som den i de nationella målen föreskriver en reducerad mervärdesskattesats – utgör en konkret och specifik aspekt av tjänstekategorin "Persontransporter och medfört bagage" i punkt 5 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och i kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet. I förekommande fall ska domstolen även pröva om det strider mot principen om skatteneutralitet att tillämpa denna skattesats endast på persontransporter med taxi.

Begreppet "konkret och specifik aspekt"

47 För att avgöra huruvida persontransporter med taxi i närtrafik utgör en konkret och specifik aspekt av persontransporter och medfört bagage, ska domstolen pröva huruvida det handlar om en tjänst som i sig är urskiljbar från de andra tjänsterna inom denna kategori (se, analogt, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 35).

48 I detta hänseende framgår det av uppgifterna i besluten om hänskjutande att taxiföretagen i sin helhet anses utgöra företag som tillhandahåller persontransporter till allmänheten, och att verksamheten kräver tillstånd från behörig myndighet och att omfattande skyldigheter åligger taxiföretagen. Dessa består bland annat i att verksamheten ska utföras i enlighet med det allmännas intresse av transporter (21 § PBefG), att transporter ska utföras (22 § PBefG) och att tariffbestämmelserna ska följas (47 § punkt 4 och 51 § punkt 1 PBefG).

49 Ett regelverk som – till skillnad mot vad som gäller för företag som hyr ut bilar med förare – ålägger taxiföretag att tillhandahålla transporttjänster under villkor att de har en jourtjänst, som förbjuder taxiföretagen att vägra en transport som står på tur (exempelvis i förhållande till en

transport som är mer lönsam) eller att dra nytta av situationer där taxiföretagen skulle kunna begära betalning som skiljer sig från de officiella tariffbestämmelserna, kan innebära att det är fråga om olika tjänster.

50 Under dessa omständigheter kan persontransporter med taxi i närtrafik anses utgöra en tjänst som är identifierbar som sådan separat från de andra tjänsterna inom ifrågavarande kategori, nämligen persontransporter och medfört bagage. Denna verksamhet skulle följaktligen kunna utgöra en konkret och specifik aspekt inom nämnda kategori.

51 Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva huruvida detta är fallet med beaktande av de nationella bestämmelserna och omständigheterna i målet.

Huruvida principen om skatteneutralitet har iakttagits

52 Enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet hinder för att jämförbara – och således konkurrerande – varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende (se dom av den 10 november 2011 i de förenade målen C-259/10 och C-260/10, *The Rank Group*, REU 2011, s. I-10947, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

53 Frågan huruvida två tjänster är jämförbara i den mening som avses i denna rättspraxis ska huvudsakligen besvaras med utgångspunkt från genomsnittskonsumentens synvinkel, och konstlade skillnader grundade på obetydliga olikheter ska inte beaktas (se domen i de ovannämnda förenade målen *The Rank Group*, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

54 Två tjänster är alltså jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenterna – vilket ska avgöras på grundval av huruvida tjänsterna används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra tjänsten (se domen i de ovannämnda förenade målen *The Rank Group*, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

55 Vid bedömningen av huruvida tjänsterna är jämförbara med varandra, är inte endast jämförbarheten av enskilda tjänster av betydelse, utan även det sammanhang i vilket dessa tjänster tillhandahålls (se dom av den 23 april 2009 i mål C-357/07, *TNT Post UK*, REG 2009, s. I-3025, punkt 38).

56 Domstolen har i detta avseende slagit fast att i vissa undantagsfall, med hänsyn till de berörda branschernas särdrag, kan skillnader i regelverket och i bestämmelserna för de berörda varorna eller tjänsterna skapa skillnader för konsumenten vad gäller frågan huruvida varorna eller tjänsterna fyller vederbörandes behov (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen *The Rank Group*, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

57 Således ska hänsyn också tas till de olika rättsliga krav som gäller för de två transporttyper som nämns i punkt 48 i denna dom, och därmed till det som kännetecknar de två transporttyperna och som ur genomsnittskonsumentens synvinkel skiljer dem åt.

58 Bundesfinanzhof har preciserat att företag som hyr ut bilar med förare enbart får utföra transportuppdrag som tagits emot på den plats där företaget har sitt säte eller kontor, medan taxiföretag har tillstånd att utföra uppdrag på begäran, vilket förutsätter att bilar är utplacerade på särskilda platser eller finns tillgängliga på begäran. Bundesfinanzhof har även framhållit att det finns skillnader mellan dessa två typer av transporter vad gäller mottagande, förmedling och utförande av transportuppdrag samt tillhandahållande av bil och marknadsföring. Enligt Bundesfinanzhof är syftet med dessa skillnader, individuellt eller i förening med varandra, att undanröja all risk för förväxling mellan transport med taxibilar och transport med hyrbilar med

förare. Bundesfinanzhof har slutligen erinrat om att de kännetecken och karaktärsdrag som är förbehållna taxibilar inte får användas på hyrbilar med förare.

59 Dessa skillnader i de rättsliga kraven för de två transporttyperna gör det möjligt för genomsnittskonsumenten att skilja mellan dessa transporttyper, vilken var och en har till uppgift att möta skilda behov, och dessa skillnader har ett avgörande inflytande på konsumentens beslut att välja den ena eller den andra av dessa typer av transporter, vilket innebär att principen om skatteneutralitet inte hindrar att de i skattemässigt hänseende behandlas olika. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om sådana skillnader beträffande de rättsliga kraven är för handen.

60 Med hänsyn till vad ovan anförts ska den första frågan i mål C–454/12 och den enda frågan i mål C–455/12 besvaras på följande sätt. Artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet, jämfört med kategori 5 i bilaga H, och artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med bilaga III punkten 5, jämte principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att de inte hindrar att två typer av tjänster avseende persontransporter och medfört bagage i närtrafik (taxi respektive hyrbil med förare) beskattas med olika mervärdesskattesatser, där den ena beskattas med en reducerad skattesats och den andra med en normal skattesats. Detta gäller dels under förutsättning att – med anledning av de olika rättsliga krav som gäller för de två transporttyperna – persontransporter med taxi i närtrafik utgör en konkret och specifik aspekt inom kategorin tjänster avseende persontransporter och medfört bagage, som avses i nämnda kategori och i punkten 5 i bilagorna till dessa direktiv, dels under förutsättning att nämnda skillnader har ett avgörande inflytande på genomsnittskonsumenten beslut att välja den ena eller den andra av dessa. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida så är fallet i de nationella målen.

Den andra frågan i mål C–454/12

61 Bundesfinanzhof har ställt den andra frågan i mål C–454/12 för att få klarhet i huruvida det – såvitt avser svaret på den första frågan i mål C–454/12 och den enda frågan i mål C–455/12 – finns skäl att ta hänsyn till att taxiföretag och företag som hyr ut bilar med förare är skyldiga att tillhandahålla sina tjänster i enlighet med ett särskilt avtal som är tillämpligt utan åtskillnad på dessa olika företag och under nästan identiska villkor.

62 Som framgår av punkt 46 ovan ska det – för att avgöra huruvida en medlemsstat under föreliggande omständigheter har möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för persontransporter med taxi i närtrafik, medan en normal skattesats tillämpas för uthyrning av bilar med förare – prövas om tillhandahållandet av tjänsterna utgör en konkret och specifik aspekt av tjänstekategorin ”Persontransporter och medfört bagage” i punkt 5 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet och i kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet och, i förvevarande fall, om det strider mot principen om skatteneutralitet att tillämpa denna skattesats.

63 De tjänster som är aktuella i de nationella målen består i huvudsak av patienttransporter som utförs inom ramen för ett avtal, såsom avtalet mellan sjukkassa A och förbundet vilket tillämpas utan att någon åtskillnad görs mellan taxiföretag och företag som hyr ut bilar med förare. Det framgår av utredningen i målen att transporttariffen har fastställts i detta avtal och att den tillämpas på samma sätt på de två transportkategorierna. Nämnda avtal uppställer inte heller någon annan transport- eller serviceskyldighet för dessa båda transportkategorier än vad som redan gäller enligt kontraktet, nämligen ett faktiskt utförande av transporten. Taxiföretagen är således inte inom ramen för avtalet underställda några lagstadgade krav som gör sig gällande utanför avtalet.

64 Förutsatt att dessa omständigheter verkligen är för handen, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, får det i så fall anses att de persontransporter med taxi som sker

inom ramen för avtalet mellan sjukkasse A och förbundet inte utgör någon konkret och specifik aspekt av tjänstekategorin "persontransporter och medfört bagage". Därutöver bör denna verksamhet anses vara jämförbar, utifrån genomsnittskonsumentens synpunkt, med persontransporter som utförs av företag som hyr ut bilar med förare i närtrafik. Detta utesluter emellertid inte att sjuktransporter inom ramen för avtal som sluts mellan sjukkassar, å ena sidan, och persontransportföretag, å andra sidan, i sin helhet kan utgöra en konkret och specifik aspekt av persontransporter och medfört bagage i den mening som avses i den rättspraxis som omnämns i punkt 44 ovan.

65 Den andra frågan i mål C-454/12 ska således besvaras på följande sätt. Artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet, jämfört med kategori 5 i bilaga H, och artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med bilaga III punkten 5, jämte principen om skatteneutralitet, ska däremot tolkas så, att de hindrar att två typer av tjänster avseende persontransporter och medfört bagage i närtrafik (taxi respektive hyrbil med förare) beskattas med olika mervärdesskattesatser, när persontransport med taxi, enligt ett särskilt avtal som tillämpas utan åtskillnad på taxiföretag och företag som hyr ut bilar med förare, inte utgör någon konkret och specifik aspekt av persontransporter och medfört bagage och när denna verksamhet som bedrivs inom ramen för avtalet anses vara jämförbar, utifrån genomsnittskonsumentens synpunkt, med persontransporter som utförs av företag som hyr ut bilar med förare i närtrafik, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen 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 (åttonde avdelningen) följande:

1) Artikel 12.3 a tredje stycket 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001, jämfört med kategori 5 i bilaga H, och artikel 98.1 och 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med bilaga III punkten 5, jämte principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att de inte hindrar att två typer av tjänster avseende persontransporter och medfört bagage i närtrafik (taxi respektive hyrbil med förare) beskattas med olika mervärdesskattesatser, där den ena beskattas med en reducerad skattesats och den andra med en normal skattesats. Detta gäller dels under förutsättning att – med anledning av de olika rättsliga krav som gäller för de två transporttyperna – persontransporter med taxi i närtrafik utgör en konkret och specifik aspekt inom kategorin tjänster avseende persontransporter och medfört bagage, som avses i nämnda kategori och i punkten 5 i bilagorna till dessa direktiv, dels under förutsättning att nämnda skillnader har ett avgörande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra av dessa. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida så är fallet i de nationella målen.

2) Däremot ska artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2001/4, jämfört med kategori 5 i bilaga H, och artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112, jämförd med bilaga III punkten 5, jämte principen om skatteneutralitet, tolkas så, att de hindrar att två typer av tjänster avseende persontransporter och medfört bagage i närtrafik (taxi respektive hyrbil med förare) beskattas med olika mervärdesskattesatser, när persontransport med taxi, enligt ett särskilt avtal som tillämpas utan åtskillnad på taxiföretag och företag som hyr ut bilar med förare, inte utgör någon konkret och specifik

aspekt av persontransporter och medfört bagage och när denna verksamhet som bedrivs inom ramen för avtalet anses vara jämförbar, utifrån genomsnittskonsumentens synpunkt, med persontransporter som utförs av företag som hyr ut bilar med förare i närtrafik, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.