

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 13 mars 2014 (*)

"Mervärdesskatt – Särskild ordning för resebyråer – Transaktioner som genomförts utanför Europeiska unionen – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 28.3 – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 370 – 'Standstill'-klausuler – Ändring av den nationella lagstiftningen under införlivandefristen"

I mål C-599/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) genom beslut av den 24 oktober 2012, som inkom till domstolen den 20 december 2012, i målet

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

mot

FOD Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

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

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Jetair NV och BTW-eenheid BTWE Travel4you, genom H. Vandebergh, advocaat,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels, C. Soulay och L. Lozano Palacios, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska unionens råd, genom A.-M. Colaert och E. Chatziioakeimidou, 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 den "standstill"-klausul som finns i artikel 28.3 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) och i artikel 370 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), och tolkningen av artiklarna 153 och 309 i mervärdesskattedirektivet samt av artiklarna 43 EG och 56 EG. Begäran avser även giltigheten av artikel 370 i mervärdesskattedirektivet.

2 Begäran har framställts i två mål mellan å ena sidan Jetair NV (nedan kallat Jetair) och BTW-*eenheid* BTWE Travel4you, som är en grupp bestående av flera bolag som för mervärdesskatteändamål betraktas som en enda beskattningsbar person (nedan kallad Travel4you), och å andra sidan FOD Financiën (den federala skattemyndigheten i Belgien). Målen rör skattemyndighetens beslut att avslå Jetairs och Travel4yous ansökan om återbetalning av mervärdesskatt rörande resor utanför Europeiska unionen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 I artikel 1 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

"Medlemsstaterna skall ändra sina nuvarande mervärdesskattesystem i enlighet med följande artiklar.

De skall införa nödvändiga lagar och andra författningar så att de förändrade systemen kan träda i kraft så fort som möjligt och senast den 1 januari 1978."

4 I artikel 26.1 och 26.3 i direktivet föreskrevs följande:

"1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A 3 c. ...

...

3. Om transaktioner som av resebyrå har anförtrots till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. ..."

5 I artikel 28.3 a och 28.4 i sjätte direktivet, som återfinns i avdelning XVI med rubriken "Övergångsbestämmelser", föreskrevs följande:

"3. Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna:

a) fortsätta att beskatta sådana transaktioner som undantas enligt [artikel 15] och som anges i

bilaga E till detta direktiv,

...

4. Övergångsperioden skall från början vara fem år från och med den 1 januari 1978. ...”

6 De transaktioner som var undantagna enligt artikel 15.14 i sjätte direktivet och som angavs i dess bilaga E omfattade "[r]esebyråtjänster som avses i artikel 26 och sådana som utför[s] i den resandes namn och för dennes räkning för resor utanför gemenskapen”.

Mervärdesskattedirektivet

7 I artikel 153 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster av förmedlare som agerar i annans namn och för annans räkning, när tjänsterna utgör en del av sådana transaktioner som avses i kapitlen 6, 7 och 8 eller av transaktioner som utförs utanför gemenskapen.

...”

8 Artikel 306 i mervärdesskattedirektivet återfinns i kapitel 3, med rubriken ”Särskild ordning för resebyråer”, i avdelning XII. I punkt 1 i nämnda artikel föreskrivs följande:

”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.

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.”

9 Artikel 309 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Om transaktioner som av resebyrå har anförtrotts 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.

...”

10 I artikel 370 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1978 beskattade de transaktioner som anges i del A i bilaga X får fortsätta att beskatta dem.”

11 Del A i bilaga X till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Transaktioner som medlemsstaterna får fortsätta att beskatta”. I punkt 4 i nämnda del föreskrivs följande:

”Sådana tillhandahållanden av tjänster av resebyråer som avses i artikel 306 samt tillhandahållande av tjänster av resebyråer som handlar i den resandes namn och för hans räkning, för resor utanför gemenskapen.”

Belgisk rätt

12 Det framgår av beslutet om hänskjutande och de handlingar i de nationella målen som getts

in till domstolen att de belgiska bestämmelser som är av betydelse i nämnda mål finns i lagen om mervärdesskatt (code de la taxe sur la valeur ajoutée), införd genom en lag av den 3 juli 1969 (*Moniteur belge* av den 17 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som gällde vid tiden för omständigheterna i målet (nedan kallad mervärdesskattelagen).

13 Det är utrett att före den 1 december 1977 var resebyråtjänster bestående i att arrangera resor utanför Europeiska unionen undantagna från mervärdesskatt.

14 Mervärdesskattelagen ändrades genom en lag av den 29 november 1977, som trädde i kraft den 1 december 1977, på så sätt att dessa tjänster belades med mervärdesskatt.

15 Det framgår vidare av de handlingar i de nationella målen som getts in till domstolen att mervärdesskattelagen ändrades på nytt genom en kunglig förordning av den 28 december 1999, vilken började gälla den 1 januari 2000. Enligt nämnda förordning skulle resebyråtjänster avseende resor utanför unionen inte längre likställas med förmedlingsverksamhet. Dessa transaktioner skulle likväl fortsätta att vara föremål för mervärdesskatt.

Bakgrund till de nationella målen och tolknings- och giltighetsfrågorna

16 Jetair är ett bolag bildat enligt belgisk rätt och är mervärdesskatteskyldigt för sin resebyråverksamhet. Sedan den 1 februari 2009 tillhör bolaget Travel4you-gruppen, som även består av sex andra resebyråbolag.

17 Jetair och Travel4you arrangerar turistresor. I samband härmed anlitar de tjänster som tillhandahålls av utomstående aktörer, särskilt hotell och flygbolag.

18 Jetair och Travel4you gav var och en för sig in en ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som de hade ålagts att betala för resor utanför unionen. Till stöd för sin ansökan gjorde de gällande att sådana resor inte är föremål för mervärdesskatt.

19 Den första ansökan om återbetalning rörde mervärdesskattebelopp hänförliga till resor som arrangerats under perioden mellan år 2001 och år 2006. Uppgifter om dessa belopp angavs i en mervärdesskattedeklaration från september 2007. Den lokala myndigheten för mervärdesskattekontroll i Oostende godkände inte de belopp som ansökan avsåg och innehöll ett belopp på omkring 55 700 000 euro. Den fattade därefter ett beslut om skatteöverträdelse.

20 Den andra ansökan rörde mervärdesskattebelopp hänförliga till resor som arrangerats under en period som började under år 2007 och som avslutades i januari 2010. Uppgifter om dessa belopp angavs i en mervärdesskattedeklaration från mars 2010. Den lokala myndigheten för mervärdesskattekontroll i Oostende godkände inte de belopp som ansökan avsåg och innehöll ett belopp på omkring 37 600 000 euro. Den fattade därefter ett beslut om skatteöverträdelse.

21 Jetair och de bolag som ingår i Travel4you-gruppen (nedan gemensamt kallade sökandena) väckte den 21 december 2010 respektive den 24 oktober 2011 talan vid den hänskjutande domstolen, Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (domstol i första instans i Brygge) (nedan kallad Rechtbank). Denna domstol beslutade att förena de båda målen.

22 Sökandena gjorde vid Rechtbank gällande följande. Övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 i sjätte direktivet utgjorde hinder för den belgiska lagstiftaren att ändra lagstiftningen på ett sätt som stred mot direktivet precis innan detta skulle träda i kraft. Enligt artikel 26.3 i sjätte direktivet – vars innehåll har överförts till artikel 309 i mervärdesskattedirektivet – gäller att när de transaktioner för vilka resebyråer använder andra beskattningsbara personer utförs av dessa personer utanför unionen, ska resebyråns tillhandahållande undantas från mervärdesskatt.

23 FOD Financiën gjorde däremot gällande att den belgiska lagstiftaren hade haft rätt enligt artikel 28.3 i sjätte direktivet att besluta att sådana transaktioner skulle beskattas. Rechtbank var därför osäker på hur den skulle döma i de aktuella målen.

24 Mot denna bakgrund beslutade Rechtbank att vilandeförklara målen och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Har Belgien haft rätt att ändra sin lagstiftning i syfte att beskatta en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt – i förevarande fall resor utanför unionen – precis innan (den 1 december 1977) sjätte direktivet trädde i kraft (den 1 januari 1978) och därigenom kringgå den så kallade standstill-klausulen i artikel 28.3 i sjätte direktivet (nu artikel 370 i [mervärdesskattedirektivet]), enligt vilken de aktuella resorna endast får fortsätta att beskattas om de redan beskattades före ikraftträdandet av sjätte direktivet?

2) Har Belgien varit skyldigt att från och med den 13 juni 1977 (dagen för offentliggörandet av sjätte direktivet) avstå från beskattning av resor utanför unionen?

3) Åsidosätter Belgien artikel 309 i [mervärdesskattedirektivet] genom att inte likställa resebyråer, vad gäller deras tillhandahållande av tjänster utanför [unionen], med förmedlare och genom att likväl fortsätta beskatta dessa tjänster?

4) Strider artiklarna 309, 153, 370 och bilaga X till [mervärdesskattedirektivet] mot de allmänna principerna i gemenskapsrätten, likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen och bestämmelserna om fri rörlighet för personer, varor och tjänster, särskilt artiklarna 43 EG och 56 EG, genom att medlemsstaterna ges rätt att välja huruvida tjänster som avser resor utanför [unionen] ska beskattas eller inte?

5) Har belgiska staten åsidosatt principerna i gemenskapsrätten, särskilt likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskatteneutralitet, genom att i kunglig förordning av den 28 november 1999 föreskriva att enbart resebyråer ska omfattas av mervärdesskatteplikt för resor utanför unionen, men inte förmedlare?”

Prövning av tolknings- och giltighetsfrågorna

Den första och den andra frågan

25 Domstolen gör inledningsvis följande anmärkningar. I artikel 191 andra stycket i EEG-fördraget, som var tillämpligt när sjätte direktivet antogs, angavs att direktiv ska delges dem som de riktar sig till och att de får verkan genom denna delgivning. Den relevanta tidpunkten för att fastställa när fristen för att införliva sjätte direktivet började löpa är således när en medlemsstat delgavs direktivet och inte när detta offentliggjordes.

26 Den i de nationella målen aktuella lagändringen, som beslutades den 1 december 1977, skedde under tiden mellan den dag då sjätte direktivet delgavs Konungariket Belgien (den 23 maj 1977) och den dag då detta direktiv, enligt dess artikel 1, senast skulle ha införlivats med den belgiska rättsordningen (den 1 januari 1978). Lagändringen ägde följaktligen rum under fristen för

att införliva sjätte direktivet i Belgien.

27 Den hänskjutande domstolen får således anses ha ställt de två första frågorna, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 28.3 i sjätte direktivet och artikel 370 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att en medlemsstat före den 1 januari 1978, under sjätte direktivets införlivandefrist, införde en bestämmelse som ändrade den gällande lagstiftningen på så sätt att resebyråers transaktioner avseende resor utanför unionen blev föremål för mervärdesskatt.

28 Enligt den i de nationella målen aktuella lagstiftningen gäller att fram till och med den 1 december 1977 var resebyråtjänster avseende resor utanför unionen undantagna från mervärdesskatt och att sådana tjänster från och med nämnda datum blev föremål för mervärdesskatt, trots att de enligt den särskilda ordningen för resebyråer i sjätte direktivet ska vara undantagna från mervärdesskatt (artikel 26.3 i direktivet).

29 Artikel 28.3 i sjätte direktivet innehåller emellertid en "standstill"-klausul enligt vilken medlemsstaterna, under den övergångsperiod som avses i artikel 28.4 i sjätte direktivet, får fortsätta att mervärdesskattebelägga transaktioner som är undantagna från sådan skatt enligt artikel 15 i direktivet och som anges i dess bilaga E.

30 Övergångsperioden fastställdes från början till fem år från och med den 1 januari 1978, men den har kommit att gälla längre än så till följd av att unionens råd inte har vidtagit några åtgärder.

31 Det följer av lydelsen av artikel 28.3 och 28.4 i sjätte direktivet, jämförd med artikel 15 i direktivet och dess bilaga E, att unionslagstiftaren därigenom har gett de medlemsstater som före den 1 januari 1978 i sin lagstiftning föreskrev att de tjänster som avses i artikel 26.3 i direktivet skulle vara mervärdesskattepliktiga rätt att frångå skyldigheten att undanta dessa tjänster från mervärdesskatt.

32 Denna tolkning finner stöd i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet, till vilken innehållet i artikel 28.3 i sjätte direktivet i allt väsentligt har överförs. I artikel 370 anges att de medlemsstater som den 1 januari 1978 beskattade de transaktioner som anges i del A i bilaga X får fortsätta att beskatta dem. I punkt 4 i nämnda del A nämns tillhandahållande av tjänster av resebyråer som handlar i de resandes namn och för deras räkning för resor utanför unionen.

33 Enligt sökandena hade de medlemsstater enligt vars lagstiftning de i målet aktuella transaktionerna redan var föremål för mervärdesskatt före den 1 januari 1978 rätt att fortsätta beskatta dessa. De har emellertid med hänvisning till punkt 45 i domen av den 18 december 1997 i mål C-212/96, Inter-Environnement Wallonie (REG 1997, s. I-7411) gjort gällande att denna möjlighet däremot inte innebär att dessa medlemsstater hade rätt att under sjätte direktivets införlivandefrist ändra sin lagstiftning på så sätt att transaktionerna blev föremål för mervärdesskatt.

34 Kommissionen anser tvärtom att den lagändring som gjorts i Belgien inte strider mot sjätte direktivet, så som det tolkats i domen i det ovannämnda målet Inter-Environnement Wallonie, med hänsyn till de uttryckliga bestämmelserna i det direktivet. Kommissionen har anfört att unionslagstiftaren införde undantaget för resebyråer i syfte just att ta hänsyn till farhågor som framförts av Konungariket Belgien.

35 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis ska medlemsstaterna under ett direktivs införlivandefrist avhålla sig från att vidta åtgärder som allvarligt äventyrar det resultat som föreskrivs i direktivet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Inter-Environnement Wallonie, punkt 45, och dom av den 4 juli 2006 i mål C-212/04, Adeneler m.fl., REG 2006, s.

I?6057, punkt 121).

36 När det gäller sjätte direktivet måste det följaktligen prövas huruvida det förhållandet att en medlemsstat, under det direktivets införlivandefrist, har vidtagit en åtgärd bestående i att ändra sin lagstiftning på så sätt att de aktuella transaktionerna blev mervärdesskattepliktiga allvarligt äventyrade det resultat som föreskrivs i sjätte direktivet.

37 Som anförts ovan i punkt 31 fick de medlemsstater som beskattade de i målet aktuella transaktionerna den 1 januari 1978 fortsätta att göra det efter detta datum. I sjätte direktivet angavs således uttryckligen den 1 januari 1978 som den tidpunkt från och med vilken medlemsstaterna fick fortsätta att beskatta transaktionerna. En nationell lag som föreskriver att de aktuella transaktionerna ska beskattas och som antagits före nämnda datum, under sjätte direktivets införlivandefrist, kan därför inte anses allvarligt äventyra det resultat som föreskrivs i direktivet.

38 De två första frågorna ska således besvaras enligt följande. Artikel 28.3 i sjätte direktivet och artikel 370 i mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för att en medlemsstat före den 1 januari 1978, under sjätte direktivets införlivandefrist, införde en bestämmelse som ändrade den gällande lagstiftningen på så sätt att resebyråers transaktioner avseende resor utanför unionen blev föremål för mervärdesskatt.

Den tredje frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida en medlemsstat åsidosätter artikel 309 i mervärdesskattedirektivet genom att inte likställa resebyråers tillhandahållanden av tjänster med från mervärdesskatt undantagen förmedlingsverksamhet när tillhandahållandena avser resor utanför unionen och genom att föreskriva att tillhandahållandena ska vara föremål för mervärdesskatt.

40 Artikel 309 i mervärdesskattedirektivet ingår i kapitlet om den särskilda ordning för resebyråer som finns i artiklarna 306–310 i direktivet och vars tillämpningsområde definieras i artikel 306. I artikel 309 anges att vissa tillhandahållanden av tjänster av resebyråer ska vara undantagna från mervärdesskatt, närmare bestämt tillhandahållanden som sker i samband med resor utanför unionen, vilka ska likställas med förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 153.

41 Som anförts ovan i punkt 32 föreskrivs emellertid i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet en möjlighet att göra undantag från nyss nämnda bestämmelse, i det att den ger medlemsstaterna rätt att beskatta de aktuella transaktionerna under förutsättning att de beskattade dem den 1 januari 1978.

42 Härav följer att om en medlemsstat uppfyller detta villkor, är den inte skyldig att tillämpa artikel 309 i mervärdesskattedirektivet.

43 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. En medlemsstat kan utan att åsidosätta artikel 309 i mervärdesskattedirektivet välja att inte likställa resebyråers tillhandahållanden av tjänster med från mervärdesskatt undantagen förmedlingsverksamhet när tillhandahållandena avser resor utanför unionen och genom att föreskriva att tillhandahållandena ska vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att medlemsstaten beskattade dem den 1 januari 1978.

Den fjärde frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 370 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 4 i del A i bilaga X till det direktivet, strider mot unionsrätten, i synnerhet allmänna rättsprinciper, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen samt bestämmelserna om de grundläggande friheterna, genom att medlemsstaterna i den artikeln ges rätt att välja huruvida tjänster som avser resor utanför unionen ska beskattas eller inte.

45 Som framgår av svaret på den tredje frågan innebär artikel 370 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 4 i del A i bilaga X till det direktivet, att medlemsstaterna ges rätt att välja huruvida de ska beskatta resebyråers tillhandahållanden av tjänster som avser transaktioner som genomförts utanför unionen, under förutsättning att de beskattade dessa tillhandahållanden den 1 januari 1978.

46 Det förhållandet att artikel 370 ger medlemsstaterna en sådan möjlighet innebär visserligen att det införs två olika ordningar, en för de medlemsstater som utnyttjar möjligheten och således beskattar de aktuella tillhandahållandena och en för de medlemsstater som tillämpar reglerna i artikel 309 i mervärdesskattedirektivet och således undantar tillhandahållandena från mervärdesskatt.

47 Denna möjlighet utgör emellertid ett undantag från huvudregeln, och föreligger endast om det villkor som anges i artikel 370 är uppfyllt.

48 Som domstolen tidigare har slagit fast är det förhållandet att nyss nämnda undantagsordning finns kvar en avspeglning av att harmoniseringen av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning sker gradvis och ännu inte är fullständig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental, REG 2006, s. I-11479, punkt 50). Den tilltänkta harmoniseringen har ännu inte uppnåtts, eftersom artikel 28.3 a i sjätte direktivet och artikel 370 i mervärdesskattedirektivet har tillåtit medlemsstaterna att fortsätta ha kvar vissa bestämmelser i sin lagstiftning per den 1 januari 1978 som annars skulle vara oförenliga med dessa direktiv (se, för ett liknande resonemang, beträffande sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Eurodental, punkt 51).

49 Det ankommer på unionslagstiftaren att fastställa en slutgiltig ordning för undantag från mervärdesskatt och på så sätt genomföra den gradvisa harmoniseringen av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning (se dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme, REG 2000, s. I-6049, punkt 39).

50 Så länge som unionslagstiftaren inte har fastställt denna slutgiltiga ordning och medlemsstaterna får ha kvar sin gällande lagstiftning, måste det medges att det kan finnas skillnader mellan medlemsstaterna utan att dessa skillnader strider mot unionsrätten.

51 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Det förhållandet att artikel 370 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 4 i del A i bilaga X till det direktivet, ger medlemsstaterna rätt att välja huruvida resebyråers tillhandahållanden av tjänster som avser resor utanför unionen ska fortsätta beskattas eller inte innebär inte att artikeln strider mot unionsrätten.

Den femte frågan

52 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida en medlemsstat åsidosätter unionsrätten, särskilt likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet, genom att behandla resebyråer, i den mening som avses i artikel 26.1 i sjätte direktivet och artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, annorlunda än förmedlare

och genom att föreskriva – på så sätt som görs i kunglig förordning av den 28 november 1999 – att enbart resebyråers tillhandahållanden, och inte förmedlares tillhandahållanden, ska beskattas när dessa avser resor utanför unionen.

53 Det följer av fast rättspraxis att likabehandlingsprincipen, som i fråga om mervärdesskatt motsvaras av principen om skatteneutralitet, innebär att lika situationer inte får behandlas olika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling (se, bland annat, dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkterna 49 och 51, och av den 7 mars 2013 i mål C-19/12, Efir, punkt 35).

54 De resebyråer som avses med den särskilda mervärdesskatteordningen definieras i artikel 26.1 i sjätte direktivet och i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet. Det är fråga om resebyråer som handlar i eget namn gentemot kunder och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. I de nämnda bestämmelserna undantas uttryckligen resebyråer som handlar enbart i egenskap av förmedlare.

55 Av bestämmelserna följer att unionslagstiftaren har ansett att dessa två kategorier av resebyråer inte befinner sig i en jämförbar situation. Domstolen har således tidigare slagit fast att det som är utmärkande för den verksamhet som bedrivs av de resebyråer som avses i sjätte direktivet är att dessa resebyråer är näringsidkare som i eget namn arrangerar resor och som, för att utföra de tjänster som vanligen är förbundna med denna typ av verksamhet, anlitar andra beskattningsbara personer (se 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 23).

56 Härav följer att en nationell lagstiftare som behandlar dessa två kategorier av resebyråer olika inte åsidosätter unionsrätten, och särskilt inte likabehandlingsprincipen eller principen om skatteneutralitet.

57 När det gäller proportionalitetsprincipen är det tillräckligt att konstatera att det i målet inte har anförts någon omständighet som ger stöd för att den principen har åsidosatts.

58 Den femte frågan ska således besvaras enligt följande. En medlemsstat åsidosätter inte unionsrätten, och särskilt inte likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet, genom att behandla resebyråer, i den mening som avses i artikel 26.1 i sjätte direktivet och artikel 306 i mervärdesskattedirektivet, annorlunda än förmedlare och genom att föreskriva – på så sätt som görs i kunglig förordning av den 28 november 1999 – att enbart resebyråers tillhandahållanden, och inte förmedlares tillhandahållanden, ska beskattas när dessa avser resor utanför unionen.

Rättegångskostnader

59 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 28.3 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 och artikel 370 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör inte hinder för att en medlemsstat före den 1 januari 1978, under sjätte direktivets införlivandefrist, införde en bestämmelse som ändrade den gällande lagstiftningen på så sätt att resebyråers transaktioner avseende resor utanför Europeiska unionen blev föremål för mervärdesskatt.
- 2) En medlemsstat kan utan att åsidosätta artikel 309 i direktiv 2006/112 välja att inte likställa resebyråers tillhandahållanden av tjänster med från mervärdesskatt undantagen förmedlingsverksamhet när tillhandahållandena avser resor utanför unionen och genom att föreskriva att tillhandahållandena ska vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att medlemsstaten beskattade dem den 1 januari 1978.
- 3) Det förhållandet att artikel 370 i direktiv 2006/112, jämförd med punkt 4 i del A i bilaga X till det direktivet, ger medlemsstaterna rätt att välja huruvida resebyråers tillhandahållanden av tjänster som avser resor utanför unionen ska fortsätta att beskattas eller inte innebär inte att artikeln strider mot unionsrätten.
- 4) En medlemsstat åsidosätter inte unionsrätten, och särskilt inte likabehandlingsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet, genom att behandla resebyråer, i den mening som avses i artikel 26.1 i sjätte direktivet 77/388 och artikel 306 i direktiv 2006/112, annorlunda än förmedlare och genom att föreskriva – på så sätt som görs i kunglig förordning av den 28 november 1999 – att enbart resebyråers tillhandahållanden, och inte förmedlares tillhandahållanden, ska beskattas när dessa avser resor utanför Europeiska unionen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.