

62011CC0189_SV

Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. I denna serie av mål om fördragsbrott har kommissionen invänt mot en tolkning av direktiv 2006/112(2) där åtta medlemsstater anser att den särskilda ordningen för vinstmarginalbeskattning av resebyråer (nedan kallad vinstmarginalsystemet) i artikel 306–310 i nämnda direktiv (bilaga I till detta förslag till avgörande) gäller oavsett om kunden faktiskt är den resande eller inte. Mot bakgrund av terminologin i vissa språkversioner av de aktuella bestämmelserna kallar jag detta för ”kundperspektivet”. Kommissionen har gjort gällande att vinstmarginalsystemet enligt lagstiftningens nuvarande lydelse (och i enlighet med tillämpningen i övriga medlemsstater) endast ska tillämpas när kunden är den resande. Mot bakgrund av formuleringarna i övriga språkversioner kallar jag detta för ”resandeperspektivet”. Detta är grunddragen i den huvudsakliga frågan i samtliga dessa mål, och den enda frågan i sju av målen. Därför ska jag i förevarande förslag endast behandla denna fråga.

2. I fråga om Konungariket Spanien har kommissionen också invänt mot tre ytterligare aspekter i den nationella lagstiftningen avseende vinstmarginalsystemet, nämligen mot att systemet inte tillämpas när resebyråer som är detaljhandlare säljer resepaket som arrangeras av resebyråer som är partihandlare, mot att den i priset ingående mervärdesskatten redovisas på fakturan och mot beräkningen av beskattningsunderlaget under en skatteperiod. Jag kommer att behandla dessa frågor i ett separat förslag till förhandsavgörande, som jag också föredrar i dag.

Paketresedirektivet

3. Definitionerna i artikel 2 i paketresedirektivet(3) har inte direkt relevans i detta mål, men de kan ändå vara värdefulla som bakgrundsinformation för en bättre förståelse av vinstmarginalsystemet. I paketresedirektivet avses med:

”1. Resepaket: en i förväg ordnad kombination av minst två av följande komponenter som säljs eller bjuds ut till försäljning till ett totalpris, om tjänsten varar längre än ett dygn eller inkluderar övernattnings:

a) Transport.

b) Inkvartering.

c) Andra turisttjänster som inte är direkt knutna till transport eller inkvartering och som utgör en väsentlig del av resepaketet.

...

2. Arrangör av resepaket: en person som ... anordnar resepaket och som direkt eller genom en återförsäljare säljer eller bjuder ut dem till försäljning.

3. Återförsäljare: en person som säljer eller bjuder ut till försäljning ett resepaket som satts samman av en arrangör.

4. Konsument: en person som köper eller överenskommer om köp av ett resepaket ..., eller varje

person för vars räkning köparen överenskommer om köp av ett resepaket ..., eller en person till vilken köparen eller annan kontrahent överlåter resepaketet.

5. Avtal: en överenskommelse mellan konsumenten och arrangören respektive återförsäljaren.”

Vinstmarginalsystemet

4. Vinstmarginalsystemet har sitt ursprung i artikel 26 i sjätte direktivet (bilaga II till detta förslag till avgörande).(4) Systemets kärna är enkel. När en resebyrå, som handlar i eget namn, använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer, ska alla transaktioner anses som ett enda tillhandahållande som är föremål för mervärdesskatt i resebyråns medlemsstat. Beskattningsunderlaget utgörs av resebyråns vinstmarginal – skillnaden mellan resebyråns kostnad (inklusive mervärdesskatt) för de leveranser och tjänster som ingår i det sålda paketet och det pris (exklusive mervärdesskatt) resebyrån tar för paketet.

5. Vinstmarginalsystemet ingick varken i kommissionens ursprungliga eller ändrade förslag till lagstiftning och det finns därför inte några skriftliga förarbeten som direkt belyser dess syfte. Det är dock otvistigt att systemet hade två syften. Dels att förenkla situationen för resebyråer som annars skulle behöva dra av eller begära återbetalning av mervärdesskatt, dels att säkerställa att varje tjänst beskattas där den tillhandahålls.

6. Utan vinstmarginalsystemet eller en liknande ordning skulle en resebyrå eller researrangör som sätter ihop en resa eller ett resepaket inom Europeiska unionen behöva erlagga utgående mervärdesskatt på paketets fulla pris i sin egen medlemsstat, samt behöva återkräva den mervärdesskatt som, ofta i andra medlemsstater, har erlagts för tjänster som transport, inkvartering, måltider, guideade turer eller arrangerade fritidsaktiviteter som tillhandahålls i dessa medlemsstater. Detta skulle inte bara innebära stora administrativa svårigheter, utan skulle också medföra att tjänsterna skulle vara mervärdesskattepliktiga i den medlemsstat där paketresan förvärvades och inte i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt tillhandahölls och konsumerades. På så sätt skulle medlemsstater som tillhandahåller turistresemål undandras betydande mervärdesskatteintäkter till förmån för de medlemsstater som tillhandahåller turisterna.

7. Bortsett från dessa aspekter är dock vinstmarginalsystemet i stort sett mervärdesskatteneutralt. Med beaktande av leverantörskedjan som helhet debiteras varken mer eller mindre mervärdesskatt än som annars skulle vara fallet och i princip fastnar inga resterande belopp utan att kunna återfås i ett mellanliggande skede och belastar någon eller några av de ekonomiska operatörerna i fråga. Det kan vara på sin plats att belysa detta med en jämförelse.

8. Om kostnaden för de tjänster (till exempel transport, hotell och restaurang) som resebyrån förvärvar och låter ingå i resepaketet är 100 (exklusive mervärdesskatt), om resebyråns nettovinstmarginal på dessa tjänster är 20, och om mervärdesskatt utgår med 20 procent (i alla aktuella medlemsstater om det är mer än en) gäller följande:

– Enligt det vanliga systemet köper resebyrån för 100, plus mervärdesskatt på 20, vilket ger ett pris inklusive mervärdesskatt på 120. Resebyrån lägger på sin vinstmarginal på 20 på priset exklusive mervärdesskatt, vilket innebär ett försäljningspris på 120, plus mervärdesskatt med 24, vilket innebär ett pris (inklusive mervärdesskatt) på 144. Resebyrån drar av ingående mervärdesskatt med 20 och redovisar 4 till skattemyndigheten (det vill säga skillnaden mellan den ingående och utgående mervärdesskatten).

– Enligt vinstmarginalsystemet köper resebyrån för 100, plus mervärdesskatt på 20, vilket innebär ett pris inklusive mervärdesskatt på 120. Resebyrån lägger på sin vinstmarginal på 20 på priset inklusive mervärdesskatt, vilket ger ett pris på 140, och lägger sedan på mervärdesskatt med 4,

vilket innebär ett pris inklusive mervärdesskatt på 144. Resebyrån drar inte av ingående mervärdesskatt, utan deklarerar bara den utgående mervärdesskatten på 4 på sin vinstmarginal på 20 till skattemyndigheten.

I båda exemplen är försäljningspriset inklusive mervärdesskatt 144 och skattemyndigheten erhåller 24 i mervärdesskatt och den som köper paketresan bär hela bördan för skatten.

9. När tjänsterna i fråga tillhandahålls i en eller flera andra medlemsstater än den stat där paketresan säljs kan resebyrån enligt det vanliga systemet inte dra av den ingående mervärdesskatten på 20 från den utgående mervärdesskatten på 24, utan måste i stället, om resebyrån inte är registrerad för mervärdesskatt i dessa andra medlemsstater, använda sig av det mer komplicerade förfarandet att återkräva mervärdesskatt i dessa länder.⁽⁵⁾ Detta kan ta relativt lång tid, till skillnad från situationer där transaktionerna är begränsade till en enda medlemsstat, då beloppet dras av omedelbart. Medlemsstaterna i fråga kan inte heller uppbära mervärdesskatt på tjänster som tillhandahålls i deras egen stat. Enligt vinstmarginalsystemet uppkommer dock ingen av dessa svårigheter.

10. Ovanstående principer är inte omtvistade i förevarande mål. Tolkningsskillnaden avser endast frågan huruvida vinstmarginalsystemet endast är tillämpligt om köparen av resepaketet är den resande (det vill säga den person som faktiskt konsumerar tjänsterna eller de andra leveranserna⁽⁶⁾) eller om köparen också kan vara en annan resebyrå. Frågan har blivit aktuell, eftersom det har blivit allt vanligare att resebyråer eller researrangörer (så kallade arrangörer enligt paketresedirektivets terminologi) sätter ihop semester- eller resepaket som de sedan säljer till en annan resebyrå eller researrangör (en "återförsäljare" enligt paketresedirektivets terminologi) innan den slutliga försäljningen sker. Utrymmet för skilda tolkningar skulle dock vara mindre om unionslagstiftningen hade varit mer konsekvent.

11. I de sex språkversioner som det sjätte direktivet ursprungligen upprättades på (danska, engelska, franska, nederländska, italienska och tyska) användes ordet "resande" eller dess motsvarighet genomgående i artikel 26 i alla versioner utom den engelska, där ordet "kund" användes en gång, vid definitionen av tillämpningsområdet för systemet i artikel 26.1: "Where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities."⁽⁷⁾

12. Till följd av den gradvisa utvidgningen av unionen har detta missförhållande spritt sig till andra språkversioner och omfattar nu även, i vissa fall, situationer där den engelska språkversionen använder ordet "resande".

13. I sjätte direktivet återkom det engelska skrivsättet i den estniska, lettiska, litauiska, maltesiska, polska, portugisiska, slovakiska, slovenska och svenska versionen, som använde ordet "kund" en gång, medan den finska, grekiska, spanska och ungerska versionen följde språkbruket i ursprungsversionen och använde ordet "resande" genomgående. I den tjeckiska versionen användes ordet "kund" genomgående, även när den engelska versionen använde ordet "resande".

14. I direktiv 2006/112 har mönstret ändrats något. Bortsett från den engelska språkversionen används i de fem originalspråken (1977) (danska, engelska, franska, nederländska, italienska och tyska), jämte den estniska, grekiska, lettiska, litauiska, slovenska, spanska, tjeckiska och ungerska versionen, ordet "resande" genomgående. Det engelska skrivsättet återkommer i den bulgariska, maltesiska och svenska versionen. I den portugisiska, rumänska och slovakiska versionen används ordet "kund" genomgående. På finska används "kund" tre gånger och "resande" två gånger.⁽⁸⁾

15. 2002 lade kommissionen fram ett förslag om ändring av artikel 26 i sjätte direktivet.⁽⁹⁾ I

förslaget ersattes bland annat ordet "resande" genomgående med "kund".(10)

16. I motiveringen(11) gav kommissionen följande skäl för ändringen:

"... ett av de största problem som tagits upp av såväl medlemsstaterna som resebyråerna [är] den omständigheten att reglerna strängt taget bara kan tillämpas när en resetjänst säljs till resande. Den regeln skräddarsyddes med hänsyn till det läge som rådde på marknaden 1977 då paketresor huvudsakligen såldes av resebyråer direkt till de resande. Numera är läget på många sätt annorlunda. Fler aktörer är verksamma inom sektorn och utbudet av paketresor är mera segmenterat än 1977. Allt fler resetjänster tillhandahålls således andra resebyråer eller andra skattskyldiga personer som använder sig av resetjänster för att stimulera sin personal eller inom ramen för sin affärsverksamhet, t.ex. för seminarier.

I nuläget, då de särskilda reglerna inte gäller när resetjänsten säljs till någon annan person än den resande, är det inte längre säkert att mervärdesskatteintäkterna tillfaller den medlemsstat där resetjänsten faktiskt förbrukas. När en resebyrå säljer en paketresa till en annan resebyrå bör gängse skatteregler gälla. Detta innebär att den första resebyrån borde kunna dra av den ingående mervärdesskatt som den betalat till sina leverantörer och i den medlemsstat där den är etablerad ta ut mervärdesskatt på hela värdet av sitt tillhandahållande av en paketresa till den andra resebyrån. I så fall tillfaller mervärdesskatteintäkterna för de ursprungliga tjänsterna (t.ex. hotellinkvartering) inte längre den medlemsstat i vilken de olika tjänsterna utnyttjas utan återförs till den medlemsstat i vilken resebyrån är etablerad.

För att undvika detta tillämpar flera medlemsstater med omfattande turistnäringar en annorlunda tolkning av denna artikel och utvidgar de särskilda reglernas tillämpningsområde till att omfatta leveranser av resetjänster till andra kunder än de resande. Detta får till följd att de ursprungliga syftena med dessa regler, dvs. förenkling och beskattning av konsumtion i medlemsstaten, tillgodoses på ett bättre sätt.

Detta leder dock till att de särskilda reglerna tillämpas på olika sätt inom gemenskapen, vilket medför ett läge som inte är förenligt med en välfungerande inre marknad och som snedvrider konkurrensen mellan återförsäljare som är etablerade i olika medlemsstater. Detta förhållande kan inte godtas, och därför föreslår kommissionen att artikel 26.2 första meningen ändras genom att orden 'för den resande' utgår.

Följden av detta blir att de särskilda reglernas tillämpningsområde avsevärt vidgas. I dess ändrade version måste de särskilda reglerna gälla för alla tjänster som tillhandahålls av resebyråer enligt de villkor som framgår av artikel 26.1 oavsett vilken typ av kund det rör sig om (privatpersoner, skattepliktiga personer, företag eller andra resebyråer, osv.)."

17. Förslaget har ännu inte antagits. Det är för närvarande föremål för diskussion i rådet, som ännu inte synes ha nått konsensus.

Förfarandet

18. Så såg situationen i stort sett ut 2006, när kommissionen genomförde en undersökning av vinstmarginalsystemets tillämpning i Europeiska unionen och kom fram till att 13 medlemsstater tillämpade det på fel sätt (de tillämpade kundperspektivet snarare än resandeperspektivet). Några av medlemsstaterna i fråga(12) ändrade då sin lagstiftning, medan andra inte gjorde det. Även om kommissionen fortfarande ville att ändringen skulle genomföras, ansåg den att enhetlighet var avgörande på den inre marknaden och att de orättvisa konkurrensfördelar som gynnade vissa researrangörer måste undanröjas.(13)

19. I enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 226 EG (nu artikel 258 FEUF), skickade därför kommissionen den 23 mars 2007 formella underrättelser till samtliga åtta medlemsstater i förevarande mål. Mot bakgrund av svaren på dessa avgav kommissionen motiverade yttranden till sju av dessa medlemsstater den 29 februari 2008 och till den åttonde medlemsstaten, Konungariket Spanien, den 9 oktober 2009. Medlemsstaterna rättade sig inte efter de motiverade yttrandena och kommissionen väckte därför talan i förevarande mål vid olika tidpunkter mellan den 20 april och den 1 september 2011. Kommissionen har yrkat fastställelse av att medlemsstaterna har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 i fall där de har låtit resebyråer tillämpa vinstmarginalsystemet när de har sålt resetjänster till andra personer än de resande.

20. Med undantag för mål C-293/11, kommissionen mot Grekland, i vilket kommissionen avstod från sin rätt att inkomma med ett svar, har samtliga mål föregåtts av ett fullständigt skriftligt förfarande. Flera medlemsstater har intervenerat med skriftliga yttranden i varandras mål. En gemensam muntlig förhandling i målen hölls den 6 mars 2013 vid vilken kommissionen och samtliga berörda medlemsstater yttrade sig muntligen.

21. Det är klarlagt i samtliga mål att kundperspektivet tillämpas i den berörda nationella lagstiftningen. Jag anser därför inte att det är nödvändigt att här återge den relevanta nationella lagstiftningen. Frågan (den enda frågan i sju av målen och huvudfrågan i mål C-189/11, kommissionen mot Spanien) är helt enkelt om kundperspektivet är rätt betraktelsesätt eller om en riktig tolkning av artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112, såsom kommissionen har gjort gällande, innebär att samtliga medlemsstater ska tillämpa resandeperspektivet.

Kortfattad sammanfattning av de centrala argumenten

22. Kommissionen och samtliga svarandemedlemsstater delar uppfattningen att i) ändamålet med vinstmarginalsystemet är att förenkla förfarandet och säkerställa rättvis uppbörd av mervärdesskatt utan att i övrigt avvika från mervärdesskattesystemet, ii) även om det numera är vanligt att en resebyrå eller researrangör sätter ihop ett semester- eller resepaket och säljer det till en annan resebyrå eller researrangör innan det slutligen säljs till den resande eller semesterfiraren, så var detta inte fallet när sjätte direktivet antogs 1977, iii) en enhetlig tolkning krävs för att säkerställa en harmoniserad tillämpning av mervärdesskattereglerna i samtliga medlemsstater vilken inte behandlar resebyråer på olika sätt, iv) kundperspektivet ger uttryck för den tolkning som är lämpligast för att uppnå det mål som eftersträvas med vinstmarginalsystemet och v) detta tolkningsperspektiv tillämpas faktiskt i svarandemedlemsstaterna. Eftersom dessa punkter är obestridda är det inte nödvändigt att diskutera dem mer ingående här. Jag har inte heller något att invända mot nämnda punkter och kommer därför inte behandla dem vidare i min bedömning nedan. Det räcker att säga att jag med avseende på i) och iv) har angett huvuddragen i min beskrivning av vinstmarginalsystemet,⁽¹⁴⁾ att ii) och v) är utredda fakta och att iii) är oomtvistad.

23. Det har inte bestritts att det finns ett behov av en enda, harmoniserad tolkning i hela unionen. Kommissionen har gjort gällande att den vidare tolkning som kundperspektivet innebär inte kan uppnås utan lagändring (de lege ferenda -uppfattningen), medan svarandemedlemsstaterna anser att bestämmelserna i sin nuvarande lydelse kan – och bör – ges denna vidare tolkning (de lege lata -uppfattningen).

24. Grundbulten i kommissionens argument har att göra med språket. Det var bara i en av fem situationer som en av de sex originalversionerna av artikel 26 i sjätte direktivet använde ordet ”kund”. I alla andra situationer, och i alla andra språkversioner – i synnerhet den som innehöll den slutliga text som debatterades och antogs – användes begreppet ”resande” genomgående. Det är

således uppenbart att lagstiftarens avsikt var att vinstmarginalsystemet endast skulle tillämpas i de fall där resebyråns försäljning skedde direkt till den resande.(15)

25. Vidare menar kommissionen att två fraser i bestämmelsen annars skulle vara ologiska. Om betydelsen var "kunden", skulle orden "i eget namn" i artikel 26.1 i sjätte direktivet (artikel 306.1 i direktiv 2006/112) vara överflödiga, eftersom resebyråer alltid agerar i eget namn gentemot sina kunder (de som köper direkt från dem), men inte alltid gentemot resande (som kan vara, men inte alltid är, samma personer). Och i artikel 26.2 i sjätte direktivet (artiklarna 307 och 308 i direktiv 2006/112) skulle fraserna "tillhandahållande ... till den resande" och "som skall betalas av den resande" vara ologiska om köparen av tjänsten var en annan resebyrå. Om ett resepaket som en resebyrå har satt ihop säljs till en annan resebyrå innan det säljs till den resande, hur kan då den första resebyråns vinstmarginal (beskattningsunderlaget) beräknas om paketet "ska anses som ett enda tillhandahållande av tjänster av resebyrån [i fråga] till den resande", men den andra resebyrå tillämpar sin egen vinstmarginal?

26. Kommissionen har också påpekat att det av fast rättspraxis framgår att bestämmelser som gör undantag från en princip ska tolkas restriktivt.(16) Vinstmarginalsystemet är ett undantag från principen om beskattning på varje led i transaktionskedjan och avdrag för ingående skatt på varje led före detaljhandelsledet.(17)

27. Även om kommissionen delar uppfattningen att kundperspektivet skulle vara lämpligare för att uppnå de mål som eftersträvas med vinstmarginalsystemet, har kommissionen framhållit att medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa unionens mervärdesskattelagstiftning, även om de anser att den kan förbättras.(18)

28. Icke desto mindre har kommissionen angett att vinstmarginalsystemet, enligt kommissionens uppfattning (som verkar bygga på systemets ändamål, snarare än på vissa ord i lagstiftningen), ska tillämpas när ett företag, som (i egenskap av juridisk person) inte själv kan vara en "resande", köper ett resepaket för sin personals räkning. Det enda som är av betydelse är att paketet inte ska säljas vidare till den som faktiskt är den resande.

29. Till skillnad från kommissionen har svarandemedlemsstaterna(19) betonat behovet av att säkerställa att de mål som eftersträvas med vinstmarginalsystemet uppnås.

30. Med avseende på kommissionens huvudsakliga språkliga argument har svarandemedlemsstaterna framhållit att den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av den eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. I händelse av skillnader mellan språkversionerna, ska bestämmelsen tolkas mot bakgrund av systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår.(20) Domstolen har tillämpat ett sådant teleologiskt betraktelsesätt på en hotellinnehavare som erbjöd sina kunder ett paket vilket inkluderade inkvartering, transport tur och retur och en busstur, när transporttjänsterna köptes in från tredje parter, även om hotellinnehavaren inte formellt kunde klassificeras som en resebyrå eller researrangör.(21) På motsvarande sätt bör detta teleologiska tolkningssätt tillämpas här för att säkerställa att de mål som eftersträvas med vinstmarginalsystemet uppnås på rätt sätt.

31. Enligt medlemsstaterna är de orimligheter som kommissionen ser med användningen av vissa fraser inte fullständigt otvetydiga. Den engelska språkversionen av bestämmelserna (från vilken alla andra versioner som använder ordet "kund" härstammar) talar inte om resebyråer som handlar i eget namn gentemot sina kunder, utan om resebyråer som handlar i eget namn gentemot kunder (det vill säga inte nödvändigtvis deras egna kunder). Det är således inte uppenbart att formuleringen är överflödig. För övrigt har kommissionen behållit denna formulering i sitt ändringsförslag. Eftersom det särskilt har angetts att vinstmarginalsystemet inte ska tillämpas på

resebyråer som enbart fungerar som förmedlare, kan orden "i eget namn" dock ses som överflödiga oavsett vilken tolkning som tillämpas. Och, såsom domstolen har angett, ska inte satsen "som skall betalas av den resande" tolkas bokstavligt, utan kan omfatta betalningar som har erhållits från en tredje part.(22)

32. Svarandemedlemsstaterna har också erinrat om att domstolen konsekvent har funnit att kravet på restriktiv tolkning av undantag från mervärdesskatteprinciperna inte innebär att de begrepp som används ska tolkas så att undantagen förlorar sin avsedda effekt och att tolkningen måste vara förenlig med ändamålen med undantaget samt principen om skatteneutralitet.(23)

33. Medlemsstaterna har gjort gällande att kommissionens hänvisning till domen i målet C-304/05, kommissionen mot Spanien,(24) inte är relevant. Nämda mål avsåg en bestämmelse i sjätte direktivet vars tolkning framgick tydligt av ordalydelsen. I förevarande mål är det relativt uppenbart att ordalydelsen kan ge upphov till olika tolkningar, vilket den också har gjort.

Bedömning

34. I förevarande mål har domstolen en besvärlig uppgift. Något enhetligt mönster för hur de olika språkversionerna av artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 använder orden "kund" respektive "resande" (vilka inte har definierats) kan inte skönjas. Ett förslag från kommissionen (vilket i sig inte utgör något föredöme vad avser språklig konsekvens) som är avsett att lösa situationen har inte uppnått enighet i rådet, dit förslaget framlades för över 10 år sedan. Även om det inte direkt föreligger ett dödläge, förefaller det åtminstone saknas en gemensam vilja att komma fram till ett enhetligt betraktelsesätt. Det finns två, sinsemellan motsägelsefulla, tolkningar och skäl kan anföras för båda. Åtta medlemsstater tolkar bestämmelserna på det ena sättet (tidigare tolkade minst 13 medlemsstater bestämmelserna på detta sätt), medan övriga medlemsstater – som inte i något fall har intervenerat i syfte att framlägga sin egen uppfattning – tolkar dem på det andra sättet. Inget av tolkningssätten är dock nödvändigtvis förknippat med användningen i direktiv 2006/112, på de relevanta språken, av orden "resande" eller "kund".

35. Det är svårt att inte få uppfattningen att domstolen har ombetts fatta beslut i en principiell fråga om mervärdesskatt (och formulering av lagstiftning) som har visat sig övergå medlemsstaternas och lagstiftarens förmåga eller vilja.

36. Hur det än må vara med detta måste domstolen tillhandahålla en rättslig tolkning av den aktuella texten som avgör huruvida kommissionens yrkanden (i den fråga som detta förslag till avgörande handlar om) är välgrundade.

37. Inom ramen för detta kan inte frågan om hur många medlemsstater som tillämpar det ena eller andra betraktelsesättet ha någon rättslig betydelse för domstolens bedömning (även om det kan utgöra ett politiskt övervägande av viss betydelse för lagstiftaren). Oavsett vad domstolen kommer fram till, kommer ett stort antal medlemsstater behöva ändra sin lagstiftning. På motsvarande sätt bör inte heller de praktiska svårigheter som kan uppkomma för resebyråer i samband med en enhetlig tillämpning av den ena eller den andra tolkningen (självfallet med undantag för de svårigheter som vinstmarginalsystemet avser att undanröja) tillmätas betydelse. I verkligheten kommer knappast någon av tolkningarna vara perfekt, men om åtminstone åtta (tidigare åtminstone 13) medlemsstater har kunnat tillämpa bestämmelserna på ett visst sätt under en längre tid, är det osannolikt att de svårigheter som är förknippade med just den tillämpningen (sedda för sig, snarare än som en del av en intern motstridig helhet) ska tillmätas avgörande betydelse.

38. Om reglerna avseende vinstmarginalsystemet var otvetydiga skulle deras tydliga innebörd i princip äga företräde, även om den i viss mån skulle minska möjligheten att uppnå de mål som

eftersträvas med vinstmarginalsystemet. Enligt min uppfattning lämnar reglerna dock utrymme för tolkning och domstolen ska därför ta hänsyn till såväl systemets ändamål och allmänna uppbyggnad som sin egen praxis i detta sammanhang.(25)

39. Jag tror inte att det lönar sig att söka ett svar genom en noggrann bedömning av det slumpartade sätt på vilket orden "resande" och "kund" eller deras motsvarigheter nu används i de olika språkversionerna av artiklarna 306?310 i direktiv 2006/112. Kommissionen har betonat att ordet "kund" endast användes en gång i en av de sex originalversionerna av artikel 26 i sjätte direktivet och har förklarat hur detta missförhållande uppstod och sedermera bredde ut sig. Kommissionen är övertygad om – och jag finner ingen anledning att betvivla denna uppfattning – att rådets avsikt var att använda ordet "resande" genomgående.

40. Jag anser dock inte att det är möjligt att, på grundval av en avsikt att använda ordet "resande" konsekvent, sluta sig till att avsikten också var att begränsa tillämpningen av vinstmarginalsystemet till situationer i vilka resebyråer handlar direkt med den fysiska person som ska konsumera eller utnyttja de tillhandahållna tjänsterna.

41. Det är riktigt att det vid ett första påseende är svårt att tolka ordet "resande" så att det omfattar "en annan resebyrå". En kontextuell läsning som tar hänsyn till bestämmelsernas ändamål och struktur kan dock resultera i en vidare tolkning.

42. Å ena sidan kan ordet "resande" inte ges en strikt bokstavlig tolkning inom ramen för vinstmarginalsystemet. För Robert Louis Stevenson var det måhända bättre att resa hoppfull än att komma fram,(26) men han kanske inte skulle ha känt på samma sätt om han hade behövt uppleva försenade flyg, trånga sittplatser i fulla flygplan eller smaklösa måltider på små plastbrickor. För många, om inte alla, moderna semesterresenärer har fokus ändrats. Det är resmålet, snarare än resan, som räknas(27) och det är i dag möjligt för resenärer att boka uppehåll på en semesterort eller inkvartering genom en resebyrå men ordna transporten dit själv. Det senare var faktiskt fallet med "bilsemesterar" i målet Van Ginkel,(28) vilka enligt domstolen omfattades av vinstmarginalsystemet. Det är också klart att det är möjligt att en person köper ett resepaket som ska användas av någon annan, men det skulle vara förvånande om mervärdesskattebehandlingen av förvärvet skulle bero på om köparen var den faktiska resenären eller en släkting, en reskompis eller någon annan. Inte heller finns det något skäl för varför en semester som har bokats genom en resebyrå skulle innehålla något betydande resande överhuvudtaget. Det kanske är mer praktiskt (eller billigare, om det är fråga om en kampanj) att boka ett besök på ett spa i ens hemort genom en resebyrå än det vore att boka det direkt.(29) För tillämpningen av vinstmarginalsystemet är därför den "resande" inte nödvändigtvis en person som faktiskt "reser" och det paket som resebyrån ska tillämpa vinstmarginalsystemet på behöver inte nödvändigtvis innehålla faktiska "reseprestationer" eller en faktisk "resa".

43. Å andra sidan, utan att det är nödvändigt att dra några särskilda slutsatser av det sätt på vilket "kund" eller dess motsvarighet har använts i olika språkversioner, motsäger blotta omständigheten att ordet lyckades smyga sig in i lagstiftningen och därefter öka i antal uppfattningen att lagstiftaren någonsin skulle ha tillmätt ordet "resande" avgörande betydelse. Det är också värt att lägga märke till att den ökade användningen av termen "kund" i lagreglerna har gått hand i hand med en ökad försäljning av semester- eller resepaket mellan resebyråer.

44. Lagstiftarens avsikt att använda en enhetlig term för att benämna den person som köper en resa, logi eller liknande tjänster från en resebyrå – och "resande" var en praktisk term att använda – tycks därför inte innebära att termens innebörd ska begränsas till en särskilt snäv grupp av sådana personer.

45. I alla händelser önskar inte heller kommissionen tolka den "resande" bokstavligt.

Kommissionen har bland annat ansett att ordet omfattar en näringsverksamhet som köper tjänster som ska användas av de anställda, varvid det enda villkoret är att paketet inte ska säljas vidare till den som är den slutliga kunden.

46. Reglerna avseende vinstmarginalsystemet kan därför inte anses vara tydliga, även om det presumeras att den ursprungliga avsikten var att använda termen "resande" – som i sig inte är en helt otvetydig term – genomgående.

47. Då så är fallet, kan termen enligt min mening tolkas så att den även omfattar andra kunder än de fysiska personer som faktiskt utnyttjar de rese- eller semester tjänster som köps från resebyrå (eller, som kommissionen har föreslagit, än de som gör köpet till förmån för dessa personer) och, förvisso, så att den omfattar andra resebyråer som sedan säljer tjänsterna vidare. Mot bakgrund av att det föreligger osäkerhet mellan olika språkversioner, ska termen tolkas på detta sätt om det krävs enligt vinstmarginalsystemets ändamål och generella uppbyggnad. Domstolen har redan, mot bakgrund av ett sådant krav, tolkat "resebyrå" så att det omfattar en hotellägare som erbjuder ett inkvarteringspaket som består av transport och utflykter samt en näringsidkare som arrangerar språk- och studieresor till utlandet.⁽³⁰⁾ Det går också att dra paralleller till domstolens tolkning av frasen "personer som ägnar sig åt idrott" – som domstolen tillstod i normalt språkbruk endast avser fysiska personer – vilken domstolen ansåg även kunde omfatta juridiska personer och icke-registrerade associationer inom ramen för artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet (nu artikel 132.1 m i direktiv 2006/112).⁽³¹⁾

48. Faktum är att det direkt skulle strida mot de två ändamål som – enligt vad som är klarlagt i detta mål – eftersträvas med vinstmarginalsystemet, om det inte tillämpades på resebyråers eller researrangörers försäljning av rese- eller semesterpaket till andra resebyråer som kommer att sälja dem vidare.

49. Domstolen har uppgett att den strävar efter att anpassa de sedvanliga reglerna om beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt för att ta hänsyn till den mångfald tjänster som ingår i ett rese- eller semesterpaket samt de många platser som tjänsterna ska utföras på, vilket medför praktiska svårigheter för resebyråer och researrangörer av en art som utgör hinder för deras verksamhet.⁽³²⁾ När resebyrå A sätter ihop ett resepaket som, exempelvis, består av en busstur genom flera medlemsstater, med inkvartering, restaurangmåltider och besök på turistattraktioner i varje stat, och säljer detta paket till resebyrå B, som i sin tur säljer det vidare till de fysiska personer som ska delta i turen, är det A och inte B som drabbas av de praktiska svårigheterna. Även om A:s försäljning till B inte tillhandahålls i B:s medlemsstat, är B:s svårigheter i princip inte värre än de som skulle uppkomma vid en vanlig gränsöverskridande leverans – nämligen behovet att begära återbetalning eller avdrag för ingående skatt som har erlagts på en transaktion i en annan medlemsstat. B:s situation motiverar inte nödvändigtvis i sig tillämpning av ett särskilt vinstmarginalsystem. A däremot måste hantera ingående skatt med olika skattesatser i olika medlemsstater – just den situation som vinstmarginalsystemet är avsett att förenkla. Icke desto mindre är det bara B, och inte A, som skulle gynnas av vinstmarginalsystemet om man tillämpar det resandeperspektiv som kommissionen har förordat i förevarande mål.

50. Liknande hänsyn gör sig gällande i fråga om vinstmarginalsystemets andra ändamål – att säkerställa att mervärdesskatteintäkterna på rätt sätt tillfaller den medlemsstat där den aktuella tjänsten faktiskt tillhandahålls och mottas. Om vinstmarginalsystemet i ovanstående exempel inte tillämpas på A:s försäljning till B, skulle A få tillbaka den mervärdesskatt som hade erlagts för tjänster som tillhandahölls till och åtnjöts av turisterna i de besökta medlemsstaterna, ett förfarande som troligen skulle resultera i en nettobetaling till A av hela eller en stor del av dessa belopp⁽³³⁾ och en förlust av mervärdesskatteintäkter i dessa medlemsstater. Även om mervärdesskatten har harmoniserats inom unionen, är det en nationell skatt som varje

medlemsstat tar ut enligt egna skattesatser och egna detaljerade regler. I artikel 1.2 i direktiv 2006/112 definieras mervärdesskatten som "en allmän skatt på konsumtion". Även om avdelning V (artiklarna 31–61) i direktiv 2006/112 innehåller särskilda regler om platsen för leverans när det finns en gränsöverskridande aspekt, är det naturligt att en skatt på konsumtion ska utlösas vid den tidpunkt och på den plats då konsumtionen faktiskt äger rum (det vill säga, för en sådan icke-kumulativ flerstegsskatt som mervärdesskatten utgör, den slutliga konsumtionen i det sista ledet i leveranskedjan). I förevarande situation både tillhandahålls och konsumeras tjänsterna fysiskt i samma medlemsstat. Den gränsöverskridande aspekten är, med avseende på dessa tjänster, i huvudsak artificiell – det som tillhandahålls i A:s medlemsstat är A:s tjänster och inte de tjänster som tillhandahålls av leverantörerna i de besökta medlemsstaterna. Om inkomst från konsumtion i en medlemsstat skulle uppkomma till förmån för en annan medlemsstat där ingen av de tjänster som direkt gav upphov till konsumtionen tillhandahölls, skulle detta således inte bara strida mot de mål som eftersträvas med vinstmarginalsystemet, utan också mot en grundläggande princip i den gemensamma mervärdesskatteordningen som vinstmarginalsystemet är avsett att upprätthålla.

51. Det är riktigt att undantagen från det allmänna systemet ska tolkas restriktivt, men såsom medlemsstaterna har påpekat innebär inte detta att de begrepp som används ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin avsedda effekt. I förevarande mål skulle den tolkning som har föreslagits av kommissionen innebära just det.(34)

52. Det ovanstående föranleder mig att dra slutsatsen att kundperspektivet är lämpligare än resandeperspektivet för att uppnå de ändamål som eftersträvas med vinstmarginalsystemet, och att resandeperspektivet faktiskt omintetgör dessa ändamål just i sådana situationer som kommissionen anser att vinstmarginalsystemet ska tillämpas på. Denna slutsats förefaller mig tillräcklig för att motivera att samtliga kommissionens yrkanden i dessa mål ogillas (med förbehåll för att tre ytterligare frågeställningar ska bedömas i mål C-189/11, kommissionen mot Spanien).

53. Icke desto mindre kan det vara till hjälp att i korta drag nämna andra viktiga argument som svarandemedlemsstaterna har gjort gällande vilka också stöder denna uppfattning samt att bemöta vissa argument som kommissionen har gjort gällande.

54. För det första har medlemsstaterna erinrat om principen om skatteneutralitet, som är en ingående del av mervärdesskattesystemet, i den meningen att mervärdesskatt inte ska tas ut på ett sätt som snedvrider konkurrensen mellan leverantörer.(35) De har gjort gällande att, eftersom (som jag har förklarat i punkterna 49 och 50 ovan) de praktiska och administrativa svårigheterna med att sätta ihop resepaket inte skulle lindras genom kommissionens tolkning, när paketen säljs till en annan resebyrå, gynnar den tolkningen större researrangörer och resebyråer i förhållande till mindre sådana, som sannolikt inte i samma utsträckning förfogar över de nödvändiga resurserna för att hantera dessa svårigheter. De senare har därför sämre möjligheter att sätta ihop resepaket för försäljning till andra resebyråer. Kommissionens tolkning innebär vidare att skattskyldiga personers tillhandahållanden omotiverat särbehandlas i mervärdesskattehanseende beroende på konsumenternas identitet, snarare än beroende på förhållanden som har att göra med tillhandahållandet eller leverantören.

55. Jag delar denna bedömning. Storleken är ett förhållande som skulle ge större resebyråer en fördel i förhållande till mindre resebyråer, även på andra sätt, men tillämpning av mervärdesskattegruerna bör inte ligga till grund för ytterligare diskriminering. Det är också riktigt att principen om skatteneutralitet, i detta hänseende, inte utgör en primärrättslig bestämmelse som kan villkora giltigheten av en bestämmelse, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med andra tolkningsprinciper.(36) Här stöder tillämpningen av denna princip dock den uppfattning jag har kommit fram till på grundval av den princip som kräver att en bestämmelse vars betydelse är oklar (särskilt när det finns motstridiga språkversioner) ska tolkas mot bakgrund av ändamålet

och systematiken med de föreskrifter i vilka den ingår.

56. För det andra har kommissionen anfört att frasen "i eget namn" i artikel 306 i direktiv 2006/112 skulle vara överflödig om kundperspektivet anammades, eftersom resebyråer alltid handlar i eget namn gentemot kunder (om detta inte var fallet, skulle de personer som de handlade gentemot inte vara deras kunder).

57. Det argumentet är inte övertygande. Även om det i princip är riktigt att förutsätta att ett ord eller en fras i en lag har använts för att fylla ett eget avsett syfte, delar jag inte uppfattningen att en tolkning som inte går längre än att undvika överflödig formulering bör ges företräde framför en tolkning som på ett tydligare sätt underbygger det avsedda ändamålet med regelverket som helhet. Överflödig formulering är inte något nytt när det gäller lagstiftning. I förevarande fall är det lätt att helt enkelt se frasen "i eget namn" som ett föregripande av undantaget i den efterföljande meningen för resebyråer som enbart fungerar som förmedlare. Det ska också noteras att förslaget till ändring av artikel 26 i sjätte direktivet, som lades fram av kommissionen år 2002 och som är avsett att genomföra kundperspektivet, fortsätter att använda orden "när resebyråerna betjänar kunder i eget namn" och därmed bibehåller den påstådda överflödiga formuleringen.

58. För det tredje har kommissionen gjort gällande att definitionen av "marginal" i artikel 308 i direktiv 2006/112 inte fungerar om kundperspektivet tillämpas. Om resebyrå A sätter ihop ett resepaket och säljer det till resebyrå B som sedan säljer det till en resande, hur kan A:s marginal vara skillnaden mellan det belopp, exklusive mervärdesskatt, som den resande betalar och A:s faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra beskattningsbara personer till direkt nytta för den resande, när det pris kunden betalar inte bara inkluderar A:s marginal utan också B:s marginal?

59. Detta problem försvinner om ordet "resande" i lagstiftningens nuvarande lydelse, såsom jag föreslår, tolkas extensivt så att det omfattar kunder av olika art, bland annat andra resebyråer.(37) Det är också riktigt, såsom medlemsstaterna har angett, att orden "som skall betalas av den resande" inte kan tolkas bokstavligt i detta sammanhang.(38)

60. För det fjärde har kommissionen hänvisat till mål C-204/03, kommissionen mot Spanien,(39) såtillvida att medlemsstater inte kan frångå mervärdesskattedirektivens uttryckliga bestämmelser för att uppnå ett resultat som är mer i linje med de mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen.

61. Även i detta fall delar jag medlemsstaternas uppfattning att gällande rättspraxis inte hindrar en tolkning som ger ett sådant resultat under förutsättning att den inte strider mot en tydlig och otvetydig bestämmelse. Såsom grundligt har visats är de bestämmelser som ska bedömas i förevarande mål inte otvetydiga.

62. Slutligen ska dock erkännas att kundperspektivet inte är en magisk lösning på alla tänkbara brister i vinstmarginalsystemet. Kundperspektivets mest framträdande brist beskrevs av kommissionen i dess motivering till de föreslagna ändringarna i sjätte direktivet:

"Flera medlemsstater tog också upp frågan om affärsresor och det problem dessa skapar för företag som faktiskt är slutanvändare av paketresor, eftersom dessa enligt förslaget till nya bestämmelser i artikel 26 inte kommer att kunna göra avdrag för överskjutande ingående skatt. Om ett företag beställer en paketresa från en resebyrå kommer det att få betala ett pris inklusive mervärdesskatt och därför kommer företaget inte att kunna göra avdrag för mervärdesskattebeloppet trots att paketresan används för affärsändamål. Detta kommer att leda till överskjutande mervärdesskatt i det mellanliggande konsumtionsledet, vilket står i strid med den grundläggande principen om neutralitet i gemenskapens mervärdesskattesystem."(40)

63. Även om kommissionen erkände problemet, innehöll ändringsförslaget inte någon lösning på det. I förevarande mål har kommissionen föreslagit en tolkning som innebär att ordet "resande" omfattar företag som köper affärsresor – vilket, i realiteten, innebär att kundperspektivet tillämpas i denna utsträckning (och därmed att överskjutande mervärdesskatt fastnar i ett mellanliggande skede).

64. Problemet kan endast undvikas om resandeperspektivet tillämpas enligt sin mest restriktiva tolkning, så att vinstmarginalsystemet endast tillämpas när resebyråns kund är en fysisk person som konsumerar de sålda tjänsterna. När kunden är en beskattningsbar juridisk person skulle det normala systemet tillämpas och, om de förvärvade tjänsterna endast används i affärssyfte och utgjorde en kostnad i företagets beskattningsbara omsättning, skulle all mervärdesskatt på dessa tjänster, i tillägg till den som uppbärs på resebyråns marginal, kunna dras av från skatten på dessa produkter och principen om neutralitet i mervärdesskattehänseende för beskattningsbara personer skulle upprätthållas.

65. Det är dock inte den tolkning som kommissionen har föreslagit med avseende på resandeperspektivet. Vidare är syftet med vinstmarginalsystemet, vilket är klarlagt i målet, att förenkla förfarandet och säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt. Det har inte antytts att avsikten också var att garantera att all ingående mervärdesskatt på resetjänster som användes i beskattningsbara affärssyften skulle vara avdragsgill – även om det skulle ha varit ett önskvärt syfte.

66. Det problem som jag har beskrivit föranleder mig därför inte att ändra min slutsats att kundperspektivet bör gälla vid en korrekt tolkning av vinstmarginalsystemet, med resultatet att kommissionens yrkanden i förevarande mål ska ogillas i den utsträckning de avser fastställande av att medlemsstaterna, genom att tillåta att resebyråer tillämpar vinstmarginalsystemet på tillhandahållande av resetjänster till personer som inte är resande, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112.

Rättegångskostnader

67. Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats. Samtliga svarandemedlemsstater har yrkat ersättning för rättegångskostnader. Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat i målet bära sina rättegångskostnader.

Förslag till avgörande

68. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag – med förbehåll för de bedömningar och slutsatser som jag presenterat i mitt särskilda förslag till avgörande i mål C-189/11 avseende de resterande yrkandena mot Konungariket Spanien – att domstolen ska

- ogilla kommissionens yrkanden,
- förplikta kommissionen att ersätta medlemsstaterna för de rättegångskostnader som de har haft i egenskap av svaranden, och
- förplikta medlemsstaterna att bära de rättegångskostnader de har haft i egenskap av intervenienter.

Bilaga I

Artiklarna 306–319 i direktiv 2006/112 (min kursivering)

"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.

Denna särskilda ordning skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som förmedlare och på vilka artikel 79 första stycket led c[(41)] 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 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 resebyrån 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 309

Om transaktioner som av resebyrån 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.

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 skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat.”

Bilaga II

Artikel 26 i sjätte direktivet (min kursivering)

”Särskilda regler för resebyråer

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. [(42)] 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. 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, 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.

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts 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. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.

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

Bilaga III

Ordval i de olika språkversionerna

>image>1

>image>2

>image>3

>image>4

>image>5

>image>6

>image>7

>image>8

>image>9

>image>10

>image>11

>image>12

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 6 juni 2013(43)

Mål C-189/11

Europeiska kommissionen

mot

Konungariket Spanien

”

Mervärdesskatt

—

Särskild ordning för resebyråer

”

1. Jag avger i dag ett gemensamt förslag till avgörande i förevarande mål jämte målen C-193/11, kommissionen mot Polen, C-236/11, kommissionen mot Italien, C-269/11, kommissionen mot Republiken Tjeckien, C-293/11, kommissionen mot Grekland, C-296/11, kommissionen mot Frankrike, C-309/11, kommissionen mot Finland och C-450/11, kommissionen mot Portugal. I nämnda förslag till avgörande behandlas endast en fråga som är gemensam för alla åtta målen (och som är den enda frågan i de övriga sju målen), nämligen frågan huruvida det särskilda vinstmarginalsystemet för resebyråer i artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112(44) (nedan kallat vinstmarginalsystemet), vid en riktig tolkning av direktivet, är tillämpligt oavsett om kunden faktiskt är den resande eller inte (nedan kallat kundperspektivet) eller om det endast är tillämpligt när kunden är den resande (nedan kallat resandeperspektivet).

2. För information rörande bakgrunden till den unionsrättsliga regleringen av vinstmarginalsystemet och för information om förfarandet i dessa fördragsbrottsmål samt för alla frågor rörande det spörsmål som är gemensamt i alla åtta målen hänvisar jag till nämnda förslag till avgörande, vari jag drar slutsatsen att kommissionens yrkanden ska ogillas i den utsträckning de avser fastställande av att medlemsstaterna, genom att tillåta att resebyråer tillämpar vinstmarginalsystemet på tillhandahållande av resetjänster till personer som inte är resande, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 (för innehållet i

dessas bestämmelser och i artikel 26 i sjätte direktivet, se bilagorna I och II till nämnda förslag till avgörande).

3. I förevarande förslag till avgörande ska jag behandla de ytterligare tre frågor som kommissionen har tagit upp, vilka endast rör den spanska lagstiftningen om vinstmarginalsystemet och som inte har någon anknytning till den huvudsakliga frågan eller de övriga sju fördragsbrottsmålen. Dessa frågor avser det faktum att vinstmarginalsystemet inte tillämpas när resebyråer som är detaljhandlare säljer resepaket som arrangeras av resebyråer som är partihandlare,⁽⁴⁵⁾ redovisningen av den i priset ingående mervärdesskatten på fakturan respektive beräkningen av beskattningsunderlaget under en skatteperiod. I förevarande förslag till avgörande presenterar jag endast den lagstiftning och de argument som är av relevans för nämnda frågor.

Unionslagstiftning

4. Artikel 1.2 i direktiv 2006/112/EG har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

5. Artikel 73 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 [(46)] 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.”

6. Artiklarna 168 och 169 i direktiv 2006/112 ingår bland de bestämmelser som reglerar rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. I huvudsak gäller enligt artikel 168 att en beskattningsbar person som använder varor eller tjänster som har tillhandahållits av en annan beskattningsbar person för dennes beskattade transaktioner, alla inom samma medlemsstat, ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som han ska betala eller har betalat på de varor eller tjänster som har tillhandahållits, från den mervärdesskatt han är skyldig att betala. I artikel 169 anges vissa ytterligare sätt att använda varorna eller tjänsterna som ger rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på dem från den utgående mervärdesskatten. Detta gäller bland annat, enligt punkt a), transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag från mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten. I detta avseende krävs enligt artikel 5 a i direktiv 2008/9(47) att varje medlemsstat ska, till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, återbetala mervärdesskatt som debiterats där, i den mån varorna och tjänsterna används för, bland annat, transaktioner som anges i artikel 169 a i direktiv 2006/112.

7. Enligt artikel 220 i direktiv 2006/112 ska varje beskattningsbar person se till att en faktura utfärdas, bland annat, för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han har gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

8. I artikel 226 i direktiv 2006/112 föreskrivs särskilt 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:

...

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

..."

Den spanska lagstiftningen

9. Lag nr 37/1992 är den grundläggande lagtext som reglerar mervärdesskatt i Spanien. Bestämmelserna om vinstmarginalsystemet återfinns i artiklarna 141-147. Kommissionen har åberopat följande bestämmelser:

"Artikel 141

1. Den särskilda ordningen för resebyråer är tillämplig på

1. resebyråers transaktioner när resebyråerna handlar i eget namn gentemot 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 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. När resebyråer som är detaljhandlare till allmänheten säljer resor som har arrangerats av resebyråer som är partihandlare.

..."

"Artikel 142

Vid transaktioner på vilka denna särskilda ordning är tillämplig ska beskattningsbara personer inte vara skyldiga att i fakturan särskilt ange belopp som förts vidare 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 'mervärdesskattebelopp som ingår i priset', ett värde som beräknas genom att det totala priset för transaktionen multipliceras med 6 och resultatet divideras med 100. Dessa belopp ska anses ha direkt förts över till och burits av företaget eller näringsidkaren som mottar leveransen."

"Artikel 146

1. Beskattningsbara personer kan välja att beräkna beskattningsunderlaget på varje transaktion för sig eller totalt för varje skatteperiod.

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 en deklaration med annat innehåll inte dessförinnan inkommer, under efterföljande år.

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

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

2. Det totala beskattningsunderlaget ska beräknas genom att multiplicera resultatet med 100 och dividera produkten med 100 plus standardskattesatsen i artikel 90 i denna lag. [(48)]

3. Beskattningsunderlaget får aldrig vara negativt.

När beskattningsunderlaget beräknas totalt kan dock belopp motsvarande det värde med vilket det belopp som ska dras av överstiger det belopp från vilket det ska dras av läggas till belopp som ska dras av under de närmast efterföljande skatteperioderna."

Yrkanden

10. Jag har behandlat kommissionens yrkande rörande tillämpningen av kundperspektivet i mitt gemensamma förslag till avgörande och dragit slutsatsen att det ska ogillas. Kommissionen har också yrkat att domstolen ska fastställa att

– Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 73, 168, 169, 226 och 306–310 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

– genom att inte tillämpa vinstmarginalsystemet när resebyråer som är detaljhandlare, som handlar i eget namn, till allmänheten säljer resor som arrangeras av resebyråer som är partihandlare,

– genom att, under vissa omständigheter, tillåta att resebyråer i fakturan debiterar ett sammanlagt belopp som inte har något samband med den mervärdesskatt som faktiskt debiteras kunden, och genom att tillåta att den senare, förutsatt att han är en beskattningsbar person, drar av det sammanlagda beloppet från den mervärdesskatt som ska betalas, och

– genom att tillåta att resebyråer, i den mån de omfattas av den särskilda ordningen, beräknar beskattningsunderlaget totalt för varje skatteperiod, samt

förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

Undantag för resebyråers, som är detaljhandlare, försäljning av resetjänster som arrangeras av resebyråer som är partihandlare

Argument

11. Kommissionen har gjort gällande att vinstmarginalsystemet, i enlighet med artikel 306 i direktiv 2006/112, alltid ska tillämpas när "resebyråer som är detaljhandlare till allmänheten säljer resetjänster som arrangeras av resebyråer som är partihandlare", utom när de agerar som förmedlare och inte i eget namn. Enligt artikel 141.2.1 i lag nr 37/1992 undantas dock all sådan försäljning från vinstmarginalsystemet. Detta framgår såväl av lagens otvetydiga ordalydelse, som av de spanska myndigheternas egen tolkning. Att tolka artikel 141.2.1 så att den endast avser situationer där resebyrån handlar i annans namn (vilket är vad Spanien har angett) skulle innebära att artikeln berövas all mening, eftersom den situationen redan omfattas av artikel 141.1.1. Inte heller skulle det förklara varför bestämmelsen endast avser situationer där denna andra person är en resebyrå som är partihandlare. Artikel 141.2.1 i lag nr 37/1992 är, i vart fall, oklar och strider därför mot artikel 306 i direktiv 2006/112.

12. Spanien delar uppfattningen att vinstmarginalsystemet bör tillämpas på det sätt som kommissionen har beskrivit. Spanien menar att den omtvistade bestämmelsen endast är ett klargörande av förhållandet att resebyråer som är detaljhandlare, enligt andra stycket i artikel 306.1 i direktiv 2006/112, inte kan tillämpa vinstmarginalsystemet när de endast handlar som förmedlare för en resebyrå som är partihandlare och i dennes namn. De tolkningar som kommissionen har hänvisat till är inte bindande. Det finns ingen oklarhet i artikel 141.2.1 i lag nr 37/1992. Eftersom det framgår av artikel 141.1 att transaktioner som utförs av resebyråer i eget namn omfattas av vinstmarginalsystemet är det uppenbart att artikel 141.2.1 endast kan avse andra transaktioner än de som utförs i resebyråns eget namn.

Bedömning

13. Tvisten mellan parterna avseende detta yrkande handlar inte om tolkningen av direktiv 2006/112, utan om verkan av artikel 141.2.1 i lag nr 37/1992. Kommissionen har gjort gällande att sistnämnda artikel strider mot den tolkning av direktivet som parterna är ense om.

14. För det första noterar jag att artikelns ordalydelse inte på något sätt antyder att dess verkan är begränsad till situationer där resebyråer som är detaljhandlare endast agerar som förmedlare, på uppdrag av en resebyrå som är partihandlare. Vid ett första påseende är artikeln tillämplig på all försäljning som en resebyrå som är detaljhandlare genomför av resetjänster som arrangeras av en resebyrå som är partihandlare, oavsett om resebyrån som är detaljhandlare agerar som förmedlare eller köper tjänsterna från resebyrån som är partihandlare och säljer dem i eget namn. Parterna är ense om att en regel med sådan verkan strider mot artikel 306 i direktiv 2006/112. När en resebyrå handlar med kunder i eget namn ska vinstmarginalsystemet vara tillämpligt oavsett om resebyrån förvärvade de sålda tjänsterna direkt eller från en annan resebyrå eller researrangör.

15. Kommissionen har presenterat utdrag ur en samling mervärdesskattemål som har publicerats av det spanska finansdepartementet, vilka innehåller icke bindande meddelanden utfärdade av det spanska generaldirektoratet för skatt och slår fast en tolkning som innebär att vinstmarginalsystemet varken ska tillämpas på försäljning där resebyråer som är detaljhandlare agerar som förmedlare (vilket är förenligt med artikel 306 i direktiv 2006/112) eller på försäljning av nämnda resebyråer i eget namn (vilket inte är förenligt med artikel 306 i direktiv 2006/112).

16. Under dessa omständigheter anser jag att kommissionen har lagt fram prima facie -bevisning som styrker dess talan, varför kommissionens talan bör vinna bifall i denna del, om inte Spanien

kan lägga fram särskild bevisning som motsäger kommissionens bevisning eller ge ett övertygande skäl för varför kommissionens talan inte ska bifallas.

17. Spanien har inte lagt fram någon bevisning. Spanien har gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen i verkligheten endast är ett klargörande – ett oklart sådant – av huvudregeln att vinstmarginalsystemet inte är tillämpligt när en resebyrå inte handlar i eget namn. Klargörandet är endast avsett att täcka den särskilda situationen med resebyråer som är detaljhandlare respektive resebyråer som är partihandlare. Spanien har också angett att de tolkningsmeddelanden som kommissionen har lagt fram inte längre är aktuella och, under alla förhållanden, inte är bindande.

18. Jag anser inte att detta räcker för att motbevisa kommissionens talan. Den omtvistade bestämmelsen är, som kommissionen har gjort gällande, både onödig (såtillvida att den upprepar en regel som har angetts tidigare i samma artikel) och otillräcklig (såtillvida att dess räckvidd inte framgår tydligt) som klargörande. Den spanska regeringens påstående att bestämmelsen är tydlig och inte lämnar utrymme för tolkning är inte riktigt. Kommissionen har styrkt att bestämmelsen tidigare tolkades på ett sätt som i hög grad skiljer sig från det sätt som den spanska regeringen har angett att den nu tolkas på och uppenbarligen ska tolkas på. Omständigheten att de tidigare tolkningarna inte är bindande och kanske (även om det inte finns konkreta bevis för detta) inte längre ska tillämpas minskar inte oklarheten. I avsaknad av klar och bindande bevisning som visar att bestämmelsen endast avser situationer där en resebyrå som är detaljhandlare inte agerar i eget namn utan på uppdrag av en resebyrå som är partihandlare och i dennes namn, är det mycket troligt att arrangörer kommer att tillämpa undantaget från vinstmarginalsystemet i alla de fall som täcks av bestämmelsens uttryckliga ordalydelse.

19. Yrkandet bör därför bifallas i denna del.

Uppgift om mervärdesskattebelopp som ingår i priset

Argument

20. Kommissionen har invänt mot två aspekter i det andra stycket i artikel 142 i lag nr 37/1992. För det första har kommissionen hävdats att bestämmelsen medför att resebyråer kan specificera ett "mervärdesskattebelopp som ingår i priset" för en resetjänst vilket motsvarar 6 procent av det totala priset för tjänsten och att kunder som är beskattningsbara personer kan dra av det beloppet när villkoren för avdrag är uppfyllda. Enligt vinstmarginalsystemet är det dock endast mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal som ingår i priset för resetjänsten. Kommissionen har i målet hävdats att resebyrå ska fakturera ett totalt belopp inklusive mervärdesskatt och att kunder inte ska kunna dra av mervärdesskatt. Kommissionen menar vidare att en mervärdesskattesats på 6 procent inte tillämpas i Spanien.⁽⁴⁹⁾ För det andra har kommissionen gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen är diskriminerande. Den är endast tillämplig på tillhandahållanden i Spanien, vilket innebär att avdrag inte kan göras när tillhandahållanden görs i andra medlemsstater. En sådan bestämmelse har inte stöd i artikel 309 i direktiv 2006/113, som endast avser tillhandahållanden utanför Europeiska unionen.

21. Spanien har mot detta invänt att vinstmarginalsystemet inte hindrar att ingående skatt dras av när relevanta villkor är uppfyllda. Enligt artikel 310 i direktiv 2006/112 ska "[m]ervärdesskatt som debiteras resebyrå av andra beskattningsbara personer för sådana transaktioner... och som är till direkt nytta för den resande" inte berättiga till avdrag, men omfattar inte mervärdesskatt som utgår när en resebyrå tillhandahåller en enstaka tjänst till sin kund enligt vinstmarginalsystemet. Den mervärdesskatt som ingår i tjänstens pris ska därför berättiga till avdrag i enlighet med de vanliga reglerna. Det finns dock ingen vägledning för hur detta belopp ska beräknas. Den princip som tillämpas i Spanien är avsedd att lösa problemet och gör det på ett sätt som är ungefärligt men – då det grundar sig på en statistisk bedömning – i stort sett riktigt och som låter resebyråerna hålla

den faktiska vinstmarginalen hemlig. Avsikten med att begränsa regeln till tillhandahållanden i Spanien är helt enkelt att undanta tillhandahållanden utanför Europeiska unionen från tillämpning i enlighet med artikel 309 i direktiv 2006/112.

22. Vid den muntliga förhandlingen tog kommissionen ett steg tillbaka från sin tidigare, relativt strikta hållning att resebyråer, enligt vinstmarginalsystemet, ska fakturera ett totalt belopp inklusive mervärdesskatt och att kunder inte ska kunna dra av något belopp. Kommissionen tillstod att bestämmelserna kunde tolkas så att de innebar att mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal kunde anges på fakturan⁽⁵⁰⁾ och att kunden, när villkoren för avdrag var uppfyllda, kunde dra av denna mervärdesskatt. Kommissionen menade dock att resebyråerna inte vanligtvis skulle bedriva sin verksamhet på detta sätt, eftersom det skulle innebära att de var tvungna att uppge den vinstmarginal de tillämpade på tillhandahållandet.⁽⁵¹⁾

Bedömning

23. Vad avser frågan huruvida mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal kan anges och dras av är kommissionens ståndpunkt vid den muntliga förhandlingen att föredra framför den ståndpunkt som kom till uttryck i dess skriftliga yttranden. Det finns inget i artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 som hindrar att de vanliga reglerna för fakturering och avdrag tillämpas inom ramen för vinstmarginalsystemet. Det anges uttryckligen att den mervärdesskatt som ingår i priset på de tillgångar som resebyrån köper in för den resandes räkning inte kan dras av enligt vinstmarginalsystemet. I motsats till detta anges dock inte att mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal inte kan dras av och det bör vara möjligt för en beskattningsbar person att dra av beloppet från den utgående skatt denne ska erlägga enligt de vanliga reglerna, när villkoren för avdrag är uppfyllda. Inte heller är det något i artiklarna 306–310 som avviker från kraven i artiklarna 220 och 226 i fråga om vilka uppgifter som ska anges i fakturor till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person.

24. Jag undrar därför om kommissionen gick tillräckligt långt när den vid den muntliga förhandlingen endast betraktade en faktura som specificerar mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal som ett alternativ, som troligtvis inte skulle väljas i praktiken. Det kan, enligt min mening, finnas skäl för att se en sådan faktura som ett krav.

25. Det argumentet har dock inte framställts vid domstolen och som jag ser det är det inte heller nödvändigt att avgöra denna fråga för att ta ställning till förevarande yrkande. Jag föreslår därför att domstolen ska grunda sitt beslut på följande omständigheter.

26. För det första är det uppenbart att det belopp som tas fram genom en beräkning i enlighet med det andra stycket i artikel 142 i lag nr 37/1992 sällan, eller aldrig, kommer att motsvara den mervärdesskatt som ingår i priset. Vid en skattesats om 6 procent av priset inklusive mervärdesskatt är det inte troligt att beloppet skulle motsvara den sammanlagda mervärdesskatten såväl på delarna i resepaketet som på resebyråns vinstmarginal. Om det var fallet, skulle det strida mot artikel 310 i direktiv 2006/112 att dra av beloppet, eftersom nämnda bestämmelse anger att mervärdesskatten på de olika delarna i ett resepaket inte berättigar till avdrag. Det är kanske större chans att beloppet motsvarar mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal – men det avgörande ordet är här "chans". För att ingående mervärdesskatt överhuvudtaget ska kunna dras av måste den exakt motsvara – och inte bara ungefärligt eller av en chans – den utgående mervärdesskatten som leverantören deklarerar till skattemyndigheten. Ett annat resultat skulle strida mot principen om skatteneutralitet. Det skulle innebära vinst eller förlust av mervärdesskatt för någon av de beskattningsbara personerna i fråga eller för skattemyndigheten.

27. För det andra – även om det ovanstående enligt min mening i sig är tillräckligt för att bifalla

kommissionens yrkande i denna del – är det uppenbart att bestämmelsen endast är tillämplig på leveranser i Spanien och inte på leveranser i unionen. Dessutom har kommissionen lagt fram beslut från skattemyndigheten som visar att begränsningen faktiskt tillämpas på detta sätt, och inte bara undantar leveranser utanför unionen i enlighet med artikel 309 i direktiv 2006/112. Sålunda skulle den omtvistade bestämmelsen, även om den i övrigt var förenlig med reglerna om vinstmarginalsystemet, vara diskriminerande mot resetjänster som tillhandahålls i andra medlemsstater än Spanien.

28. Kommissionens yrkande bör därför bifallas i denna del.

Beräkning av beskattningsunderlaget under en skatteperiod

Argument

29. Kommissionen har gjort gällande att det inte finns någon bestämmelse i direktiv 2006/112 som ger medlemsstaterna stöd för att tillåta att resebyråer tillämpar vinstmarginalsystemet för att beräkna en enda vinstmarginal för alla transaktioner i ett resepaket under en viss skatteperiod, såsom föreskrivs i artikel 146 i lag nr 37/1992. Artikel 73 och följande artiklar i direktiv 2006/112 avser beskattningsunderlaget för enskilda tillhandahållanden och är tillämpliga inom ramen för vinstmarginalsystemet i den mån detta inte avviker från dessa artiklar.(52) Möjligheten att tillämpa en total beräkning förutsågs i kommissionens föreslagna ändringar till artikel 26 i sjätte direktivet,(53) men ingår inte i direktiv 2006/112 i dess nuvarande lydelse. Artikel 318 i nämnda direktiv ger medlemsstaterna möjlighet att erbjuda en liknande förenkling inom ramen för vinstmarginalsystemet för beskattningsbara återförsäljare, men det finns inte några liknande regler inom resebyråernas vinstmarginalsystem. Det alternativ som föreskrivs i den spanska lagstiftningen kan, dessutom, leda till att mervärdesskatt inte uppbärs och en förlust av unionens egna resurser.

30. Spanien har angett att villkoren i artikel 308 i direktiv 2006/112 lämnar tillräckligt utrymme för att resebyråernas vinstmarginal ska kunna beräknas totalt för varje skatteperiod, såsom föreskrivs i den spanska lagstiftningen. Bestämmelserna är frivilliga och avsedda att förenkla mervärdesskatteförfarandet. De är också neutrala i fråga om deras effekt på intäkterna.

Bedömning

31. Trots att argumentationen i fråga om detta yrkande är begränsad, förefaller kommissionens ståndpunkt i stort sett vara korrekt mot bakgrund av de åberopade bestämmelserna. Det andra stycket i artikel 1.2 i direktiv 2006/112, som definierar principen om ett gemensamt mervärdesskattesystem, anger att mervärdesskatt ska tas ut på "varje transaktion". Med avseende på enskilda tillhandahållanden definieras beskattningsunderlaget i artikel 73. Vidare skulle ett system där beskattningsunderlaget beräknas totalt för varje beskattningsperiod, med en möjlighet att dra av negativa belopp under påföljande skatteperioder, göra det omöjligt för kunder att uppskatta hur mycket mervärdesskatt som ingår i de ingående leveranserna och således att dra av sådan skatt i tillämpliga fall. Ovan drog jag dessutom slutsatsen att det, inom ramen för vinstmarginalsystemet, är möjligt, och kanske till och med obligatoriskt, att tillämpa de vanliga reglerna när det gäller angivelse av mervärdesskatten på resebyråns vinstmarginal på fakturan och kundens eventuella avdrag av mervärdesskatten.

32. Följaktligen anser jag, trots att jag inte delar kommissionens uppfattning om unionens eventuella förlust av skatteintäkter, för vilken uppfattning kommissionen inte har framlagt någon bevisning, att kommissionens yrkande ska bifallas i denna del.

Rättegångskostnader

33. Enligt artikel 138.3 i domstolens rättegångsregler ska parterna bära sina rättegångskostnader om de ömsom tappar eller vinner 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. I förevarande fall anser jag att domstolen ska ogilla kommissionens yrkande i den del som avser fastställelse av att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 306–310 i rådets direktiv 2006/112/EG, genom att tillåta att resebyråer tillämpar vinstmarginalsystemet på tillhandahållande av resetjänster till personer som inte är resande, men bifalla kommissionens yrkande med avseende på tre andra grunder som har behandlats i detta förslag till avgörande. Det förefaller därför skäligt att Konungariket Spanien bär tre fjärdedelar av parternas rättegångskostnader och att kommissionen bär en fjärdedel av dessa kostnader. Enligt artikel 140.1 i domstolens rättegångsregler ska medlemsstater som intervenerar i målet bära sina rättegångskostnader.

Förslag till avgörande

34. Mot bakgrund av vad som har anförts ovan, jämte vad som har anförts i mitt gemensamma förslag till avgörande i detta mål och målen C-193/11, kommissionen mot Polen, C-236/11, kommissionen mot Italien, C-269/11, kommissionen mot Republiken Tjeckien, C-293/11, kommissionen mot Grekland, C-296/11, kommissionen mot Frankrike, C-309/11, kommissionen mot Finland, och C-450/11, kommissionen mot Portugal, anser jag att domstolen ska

– fastställa att

Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 73, 168, 169, 226 och 306–310 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

– genom att inte tillämpa den särskilda ordningen för resebyråer i artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 när resebyråer som är detaljhandlare, som handlar i eget namn, till allmänheten säljer resor som arrangeras av resebyråer som är partihandlare,

– genom att, under vissa omständigheter, tillåta att resebyråer i fakturan debiterar ett sammanlagt belopp som inte har något samband med den mervärdesskatt som faktiskt debiteras kunden, och genom att tillåta att den senare, förutsatt att han är en beskattningsbar person, drar av det sammanlagda beloppet från den mervärdesskatt som ska betalas, och

– genom att tillåta att resebyråer, i den mån de omfattas av den särskilda ordningen, beräknar beskattningsunderlaget totalt för varje skatteperiod, samt

– ogilla talan i övrigt,

– förplikta Konungariket Spanien att bära tre fjärdedelar av sina rättegångskostnader och tre fjärdedelar av kommissionens rättegångskostnader,

– förplikta kommissionen att bära en fjärdedel av sina rättegångskostnader och en fjärdedel av Konungariket Spaniens rättegångskostnader, samt

– förplikta de medlemsstater som har intervenerat i målet att bära sina rättegångskostnader.

(1) .

(2) – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

(3) – Rådets direktiv 90/314/EEG av den 13 juni 1990 om paketresor, semesterpaket och andra paketarrangemang (EGT L 158, s. 59; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 53). I artikel 1 anges att avsikten med direktivet ”är att inbördes närma medlemsstaternas lagar och andra författningar om resepaket som säljs eller bjuds ut till försäljning inom gemenskapens territorium”.

(4) – 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). Artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 var bara en omarbetning av sjätte direktivets struktur och lydelse och innebär i princip inte några materiella ändringar (se skäl 3 i direktiv 2006/112).

(5) – Enligt bestämmelserna i, nu, rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, s. 23), varigenom rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) upphävdes och ersattes.

(6) – Även om kommissionens definition av ”resande” i verkligheten är något friare än så – se nedan punkt 28.

(7) – Vid den muntliga förhandlingen förklarade kommissionen att man i rådet hade diskuterat och avtalat texten i sjätte direktivet i dess franska version, som var avsedd att utgöra grunden för alla andra språk. Tvärtemot vad som var avsett, grundade sig dock den slutliga engelska texten i verkligheten på en parallell engelsk version, som inte hade varit föremål för diskussion. Det kan dock inte förnekas att texten antogs på alla sex språk och att samtliga versioner är giltiga.

(8) – Jag återger den enspråkiga texten till artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 i bilaga I till detta förslag till avgörande och till artikel 26 i sjätte direktivet i bilaga II. I båda fallen har jag kursiverat orden ”resande” och ”kund”, vilketdera det nu är, eller deras motsvarighet, varje gång de används. I bilaga III återfinns en tabell som för respektive språkversion visar vilka ord som används i de olika bestämmelserna. Vid den muntliga förhandlingen angav kommissionen att rådet hade avgjort den slutliga texten i varje språkversion av direktiv 2006/112 utan att kommissionen hade haft möjlighet att kommentera eventuella ändringar.

(9) – Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller de särskilda reglerna för resebyråer (KOM(2002) 64 slutlig).

(10) – Detta var i alla fall avsikten. Faktum är att åtminstone den franska, grekiska, italienska och svenska versionen av de föreslagna nya bestämmelserna verkar ha behållit ordet ”resande” i åtminstone ett fall.

(11) – I punkt 4.1.2.1.

(12) – Cypern, Förenade kungariket, Lettland och Ungern. Nederländerna ändrade sin lagstiftning vid ett senare tillfälle (från den 1 april 2012) och den parallella talan som hade väckts mot

Nederländerna (mål C-473/11) avskrevs.

(13) – Se kommissionens pressmeddelanden IP/08/333 och IP/11/76.

(14) – Domstolen har också i flera mål betonat målet att förenkla reglerna för resebyråer (se, exempelvis, dom av den 9 december 2010 i mål C-31/10, Minerva Kulturreisen (REU 2010, s. I?12889), punkterna 17 och 18 och där angiven rättspraxis). Ändamålet att uppnå en korrekt fördelning av skatteintäkterna underströks av generaladvokaten Tizzano i dennes förslag till avgörande i mål C?149/01, First Choice Holidays, där domstolen meddelade dom den 19 juni 2003 (REG 2003, s. I?6289), punkt 25, fotnot 13.

(15) – Se emellertid nedan punkt 28.

(16) – Se, för ett aktuellt exempel, dom av den 17 januari 2013 i mål C?360/11, kommissionen mot Spanien, punkt 18 och där angiven rättspraxis.

(17) – Se artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

(18) – Se dom av den 6 oktober 2005 i mål C-204/03, kommissionen mot Spanien (REG 2005, s. I?8389), punkt 28 och där angiven rättspraxis.

(19) – Mot bakgrund av att det som följer ändå bara är en sammanfattning av de olika argumenten, anser jag inte att det i detta läge är värdefullt att precisera vilka medlemsstater som har framfört respektive argument.

(20) – Se, exempelvis, dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna (REU 2011, s. I-831), punkt 44 och där angiven rättspraxis. Se även dom av den 2 april 1998 i mål C?296/95, EMU Tabac m.fl. (REG 1998, s. I?1605), punkt 36.

(21) – 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), punkterna 18–27. Se även dom av den 13 oktober 2005 i mål C-200/04, ISt (REG 2005, s. I?8691), punkt 22 och följande punkter.

(22) – Se domen i målet First Choice Holidays (ovan fotnot 14), punkt 28.

(23) – Se, för ett mycket aktuellt exempel i fråga om undantag, dom av den 21 mars 2013 i mål C?91/12, PCF Clinic AB, punkt 23.

(24) – Ovan fotnot 18, se särskilt punkt 25.

(25) – Se ovan i fotnot 20 angiven rättspraxis.

(26) – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

(27) – Det finns naturligtvis situationer där själva resan, eller en del av den, är målet (till exempel vissa kryssningar eller legendariska tågresor, såsom Orientexpressen) och andra där själva transporten är den enda tjänst som förvärfvas från resebyrån (framför allt kanske i fråga om affärsresor). Icke desto mindre involverar en stor del av resebyråernas verksamhet resepaket där tjänsterna på destinationsorten är den centrala delen och transporten till och från destinationsorten endast är ett nödvändigt bihang.

(28) – Se dom av den 12 november 1992 i mål C?163/91, Van Ginkel m.fl. (REG 1992, s. I?5723).

(29) – I målet Minerva Kulturreisen (ovan fotnot 14) fann domstolen att vinstmarginalsystemet inte var tillämpligt på en resebyrås separata försäljning av operabiljetter ”utan tillhandahållande av en

resetjänst”, men klargjorde att resetjänster omfattade logi (se punkterna 21–28 i domen).

(30) – Se domarna i målen Madgett och Baldwin respektive ISt (båda nämns ovan i fotnot 21).

(31) – Dom av den 16 oktober 2008 i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (REG 2008, s. I?7821), punkt 26 och följande punkter. Jag noterar att kommissionen i nämnda mål hade gjort gällande att bestämmelsen ”inte [skulle] tolkas bokstavigt. Den [skulle] i stället, i syfte att säkerställa en effektiv tillämpning av det undantag som anges i bestämmelsen, tolkas i förhållande till tjänsten i fråga, och således [skulle] inte endast mottagaren av tjänsten i formellt eller juridiskt hänseende beaktas, utan även den konkreta mottagaren eller den som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsten” (se punkt 25 i domen).

(32) – Se ovan i fotnot 14 angiven rättspraxis.

(33) – För att detta inte ska vara fallet måste A både vara mervärdesskatteregistrerad i var och en av dessa medlemsstater och tillhandahålla leveranser där för vilka den utgående mervärdesskatten är högre än A:s totala ingående mervärdesskatt där. Även i den situationen skulle dock mervärdessskatteintäkter förflyttas från de medlemsstater där tjänsterna faktiskt tillhandahålls och konsumeras till den medlemsstat där A är etablerad, vilken skulle uppbära skatt på A:s försäljning till B.

(34) – Se ovan punkt 32.

(35) – För den andra betydelsen av skatteneutralitet inom ramen för mervärdesskatt, se nedan fotnot 40.

(36) – Dom av den 19 juli 2012 i mål C?44/11, Deutsche Bank, punkt 45.

(37) – Kommissionen har i sitt förslag till ändring av artikel 26 i sjätte direktivet i stort sett löst problemet genom att genomgående byta ut ordet ”resande” med ”kund” i artikel 26.3 (som motsvarar den sista meningen i artikel 26.2 i den då aktuella lydelsen. Även andra ändringar har föreslagits, men de saknar relevans för den nu diskuterade frågan). Enligt min uppfattning visar detta att invändningen till övervägande del är konstlad.

(38) – Se ovan punkt 31.

(39) – Ovan fotnot 18. Kommissionen har också åberopat domen av den 8 maj 2003 i mål C?269/00, Seeling (REG 2003, s. I?4101), punkt 54.

(40) – Se punkt 2, näst sista stycket i den handling till vilken en hänvisning återfinns i fotnot 9. Enligt den skatteneutralitetsprincip som avses här ska mervärdesskatten vara neutral till sin verkan för beskattningsbara personer, vilka inte själva ska bära skattebördan.

(41) – Led c i första stycket i artikel 79 rör användning av ett interimskonto för återbetalning av utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning.

(42) – Artikel 11 A.3 c a är efterföljaren till artikel 79.1 c.

(43) – Originalspråk: engelska.

(44) – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112). Artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 ersatte 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

(45) – Resebyråer som är partihandlare arrangerar resepaket men säljer dem inte direkt till allmänheten. De säljer antingen till resebyråer som är detaljhandlare som sedan (i eget namn) säljer dem vidare till allmänheten, eller till allmänheten via resebyråer som är partihandlare och enbart fungerar som förmedlare (i partihandlarens namn).

(46) – Artiklarna 74–77 avser i huvudsak beskattningsunderlaget för "egna uttag", när den beskattningsbara personen använder gods eller tjänster som denne tillhandahåller i sin beskattningsbara verksamhet annat än när det avser normala skattepliktiga leveranser.

(47) – Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, s. 23).

(48) – Standardskattesatsen i artikel 90 är för närvarande 21 procent. Vid beräkningen ska man därför multiplicera med 100 och dividera med 121.

(49) – Enligt kommissionens dokument "Mervärdesskattesatser i unionsmedlemsstaterna" av den 14 januari 2013 tillämpades i Spanien, exempelvis, standardskattessatsen om 21 procent på hotellogi och inträde till nöjesparker (detta är den skattesats för hotellogi som anges i den engelska versionen av dokumentet; i den franska och den tyska versionen anges skattesatserna 10 procent; kommissionen har inte ansett att det var nödvändigt att tillhandahålla några andra språkversioner) samt en reducerad skattesats om 10 procent på passagerartransport och restaurangtjänster. 6 procent av priset inklusive mervärdesskatt skulle motsvara en skattesats om cirka 6,38 procent.

(50) – Kommissionen har motsatsvis gjort gällande att artiklarna 325, 332 och 339 hindrar att mervärdesskatten anges på fakturor som utfärdas enligt liknande särskilda ordningar.

(51) – Båda parterna i målet har påpekat att det är önskvärt för näringsidkare att hemlighålla sin vinstmarginal. Även om den fråga detta ger upphov till är intressant, saknar den dock relevans för utgången av detta mål.

(52) – Se dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays (REG 2003, s. I-6289), punkt 26 och följande punkter, angående artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet som var föregångaren till artikel 73 i direktiv 2006/112.

(53) – Se den föreslagna formuleringen av artikel 26.4 i förslaget om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller de särskilda reglerna för resebyråer.