



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 29 juni 2023\*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Särskild ordning för resebyråer – Tillämpningsområde – Samordnare av logitjänster vilken köper sådana tjänster för egen räkning och säljer dem vidare till andra näringsidkare utan tilläggstjänster”

I mål C-108/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 26 augusti 2021, som inkom till domstolen den 16 februari 2022, i målet

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

mot

**C. sp. z o.o.** (i likvidation),

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna N. Jääskinen och M. Gavalec (referent),

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlácil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom Ł. Habiak och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: polska.

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

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för den nationella skatteupplysningen, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten) och C. sp. z o.o., i likvidation, angående tillämpningen av den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråer vid transaktioner där C, i eget namn, säljer logitjänster vidare till andra beskattningsbara personer utan tilläggstjänster.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 I avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, som rör ”Särskilda ordningar”, finns ett kapitel 3, med rubriken ”Särskild ordning för resebyråer”. I detta kapitel har artikel 306 följande lydelse:

”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 skall tillämpas för beräkning av beskattningsunderlaget.

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

- 4 I artikel 307 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

- 5 Artikel 308 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.”

6 I artikel 309 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts åt andra beskattningsbara personer utförs av sådana personer utanför [Europeiska] 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.”

7 I artikel 310 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

### ***Polsk rätt***

8 Artikel 119 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, position 535) (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”1. Beskattningsunderlaget för tillhandahållande av resetjänster ska vara marginalen minskad med den skatt som ska betalas, om inte annat följer av bestämmelserna i punkt 5.

2. Med ’marginal’ enligt punkt 1 avses skillnaden mellan det belopp som köparen av tjänsterna ska betala och det inköpspris som den beskattningsbara personen betalar andra beskattningsbara personer för varor och tjänster som är till direkt nytta för den resande. Med ’tjänster som är till direkt nytta för den resande’ avses tjänster som utgör en del av tillhandahållandet, nämligen transport, logi, måltider och försäkring.

3. Bestämmelserna i punkt 1 ska tillämpas oavsett vem som köper resetjänsterna, om den beskattningsbara personen

1) (upphävd)

2) gentemot köparen av tjänsterna handlar i eget namn och för egen räkning,

3) för att tillhandahålla tjänsten, från andra beskattningsbara personer köper varor och tjänster som är till direkt nytta för den resande,

4) (upphävd)

...”

## Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 9 C., ett bolag bildat enligt polsk rätt och beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, bedriver ekonomisk verksamhet i egenskap av "samordnare av hotelltjänster". Inom ramen för denna verksamhet erbjuder bolaget sina kunder, det vill säga enheter som bedriver kommersiell verksamhet, en möjlighet att boka logitjänster på hotell och andra inrättningar med liknande funktion i Polen och utomlands.
- 10 Eftersom C. inte har några egna anläggningar för logi köper bolaget, i eget namn och för egen räkning, dessa logitjänster från andra beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt, och bolaget säljer sedan nämnda tjänster vidare till sina kunder.
- 11 Beroende på kundernas behov och förväntningar ger bolaget även råd om val av logi och hjälp med att organisera resan. Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att C. oftast endast tillhandahåller en logitjänst. Det pris till vilket bolaget säljer logitjänsten vidare inbegriper inköpskostnaden för tjänsten och dess marginal i form av ett bokningspris som är avsett att täcka transaktionskostnaderna.
- 12 I ett förhandsbesked i skattefrågor av den 27 april 2017 fann skattemyndigheten att C:s vidareförsäljning av logitjänster inte omfattades av begreppet "resetjänst" i artikel 119 i mervärdesskattelagen, i motsats till vad C hade gjort gällande. Myndigheten ansåg nämligen att för att en tjänst ska anses utgöra en resetjänst måste den, i egenskap av sammansatt tjänst som omfattar en rad externa och interna tjänster, bestå av mer än ett tillhandahållande. De tjänster som tillhandahålls av C., som endast omfattar logi, kan inte utgöra en resetjänst, eftersom det inte rör sig om en sådan sammansatt tjänst.
- 13 C. överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Förvaltningsdomstolen i provinsen Wrocław, Polen) som i dom av den 16 november 2017 biföll överklagandet och slog fast att de tjänster som tillhandahållits av C. skulle beskattas såsom "resetjänster" enligt den särskilda ordning som föreskrivs i artikel 119 i mervärdesskattelagen. Nämnda domstol grundade sitt resonemang på en bokstavstolkning och en kontextuell tolkning av sistnämnda bestämmelse samt på den omständigheten att bestämmelsen införlivar artikel 306 i mervärdesskattedirektivet och att EU-domstolens praxis följaktligen ska tillämpas i detta avseende.
- 14 Skattemyndigheten överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är den hänskjutande domstolen. Myndigheten gjorde gällande att domstolen i första instans hade åsidosatt artikel 119.1 i mervärdesskattelagen genom att slå fast att den aktuella tjänsten inte behövde uppfylla kravet på att vara sammansatt för att kvalificeras som en "resetjänst". Enligt skattemyndigheten utgör en logitjänst som erbjuds ensamt inte en resetjänst och kan därför inte omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer, vilken föreskriver mervärdesbeskattning på marginalen.
- 15 Den hänskjutande domstolen, som ska pröva överklagandet, anser att det, för att avgöra huruvida den tjänst som är aktuell i det nationella målet omfattas av den särskilda ordning som föreskrivs i artikel 119 i mervärdesskattelagen, är nödvändigt att undersöka bland annat artikel 306 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende hänvisat till EU-domstolens praxis av vilken det i huvudsak framgår att den särskilda ordning som införts

genom artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet även är tillämplig på logitjänster som säljs utan tilläggstjänster. Den hänskjutande domstolen anser således att sådana tjänster kan omfattas av den särskilda ordningen även om det inte rör sig om sammansatta tjänster.

- 16 Den hänskjutande domstolen har preciserat att denna tolkning är förenlig med neutralitetsprincipen i mervärdesskattedirektivet. Neutralitetsprincipen skulle nämligen åsidosättas, om vidareförsäljning av logitjänster som tillhandahålls utan tilläggstjänster, i motsats till vidareförsäljning av sådana tjänster som tillhandahålls jämte tilläggstjänster, beskattades enligt de allmänna bestämmelserna.
- 17 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att EU-domstolens tolkning av den aktuella bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet skulle göra det möjligt att skingra de tvivel som kvarstår i det nationella målet.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 306 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den kan tillämpas på en beskattningsbar person som, i egenskap av samordnare av hotelltjänster, köper logitjänster och säljer dem vidare till andra ekonomiska aktörer när dessa transaktioner inte åtföljs av några andra tilläggstjänster?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 306 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons tillhandahållande av tjänster, som består i att köpa logitjänster från andra beskattningsbara personer och sälja dem vidare till andra ekonomiska aktörer, omfattas av den särskilda ordningen för mervärdesskatt för resebyråer, även om dessa tjänster inte åtföljs av tilläggstjänster.
- 20 EU-domstolen påpekar inledningsvis att den särskilda ordningen för mervärdesskatt för resebyråer, som införts genom artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, innehåller särskilda regler för resebyråers verksamhet, vilka avviker från den gemensamma ordningen för mervärdesskatt. I detta sammanhang har domstolen slagit fast att denna särskilda ordning, i egenskap av undantag från den allmänna ordningen i mervärdesskattedirektivet, endast ska tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (dom av den 19 december 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, punkterna 24 och 27 och där angiven rättspraxis).
- 21 Det huvudsakliga syftet med bestämmelserna avseende den särskilda ordningen för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner är att undvika de svårigheter som skulle uppstå för näringsidkarna vid en tillämpning av mervärdesskattedirektivets allmänna regler om transaktioner som omfattar tjänster som köpts in från utomstående personer. En tillämpning av allmänna bestämmelser avseende platsen för beskattning, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt skulle nämligen medföra praktiska svårigheter för dessa företag, på grund av tjänsternas mångfald och platsen för deras tillhandahållande, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (dom av den 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 14, och dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19).

- 22 Enligt artikel 306 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna närmare bestämt tillämpa nämnda ordning på resebyråers transaktioner, om resebyråerna handlar i eget namn gentemot kunder och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.
- 23 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att C., i egenskap av samordnare av hotelltjänster, köper logitjänster i eget namn från andra beskattningsbara personer för att sedan sälja dem vidare till sina kunder, vilka är enheter som bedriver kommersiell verksamhet. Av detta följer att ett sådant bolag som C. uppfyller de materiella villkoren i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet för att i princip kunna omfattas av den särskilda beskattningsordning som föreskrivs i denna artikel.
- 24 Det ska dessutom påpekas att C. inom ramen för sin verksamhet utför transaktioner som är identiska eller åtminstone jämförbara med de transaktioner som en resebyrå eller en researrangör utför. Den hänskjutande domstolen har således påpekat att bolaget, beroende på kundernas behov och förväntningar, vid enstaka tillfällen även ger råd om val av logi och hjälp med att organisera resor.
- 25 Det ska emellertid prövas huruvida tillhandahållandet av logitjänster omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer när det inte åtföljs av tilläggstjänster.
- 26 I detta avseende framgår det av domstolens praxis att om tjänster som tillhandahålls av en resebyrå undantogs från tillämpningsområdet för artikel 306 i mervärdesskattedirektivet på den enda grunden att tjänsterna endast innefattar logi skulle det ge upphov till ett komplicerat skattesystem, i vilket de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna skulle variera beroende på omständigheterna kring de tjänster som erbjuds varje resande. Ett sådant system skulle vara oförenligt med de syften som eftersträvas med direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punkterna 25–28 och där angiven rättspraxis).
- 27 Därav följer att en resebyrås tillhandahållande av semesterlogi omfattas av denna särskilda skatteordning, även om tillhandahållandet endast omfattar login. Eftersom resebyråns tillhandahållande av semesterlogi i sig räcker för att den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas, kan betydelsen av andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, som eventuellt åtföljer detta tillhandahållande av logi, inte påverka den rättsliga kvalificeringen av en sådan situation, det vill säga att den omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punkterna 29 och 33).
- 28 Domstolen har följaktligen slagit fast att artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att redan en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad som hyrs ut av andra beskattningsbara personer eller ett sådant tillhandahållande av en semesterbostad som åtföljs av tilläggstjänster utgör, oberoende av betydelsen av dessa tilläggstjänster, i sig en enda tjänst som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer (dom av den 19 december 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, punkt 35).
- 29 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att C. säljer logitjänster på hotell och andra inrättningar med liknande funktion, såväl i Polen som utomlands. Domstolens praxis avseende en resebyrås tillhandahållande av semesterlogi, såsom det tillhandahållande som framgår av punkterna 26–28 ovan, kan emellertid även tillämpas på en situation som avser

försäljning av logitjänster på hotell och andra inrättningar. I detta avseende ska det särskilt preciseras att de geografiska skillnaderna mellan de hotell och inrättningar som avses med dessa tjänster i sig kan orsaka sådana praktiska svårigheter som den särskilda beskattningsordningen syftar till att undvika, enligt den rättspraxis som nämns i punkt 21 ovan.

- 30 Av det ovan anförda följer att den ställda frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 306 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons tillhandahållande av tjänster, som består i att köpa logitjänster från andra beskattningsbara personer och sälja dem vidare till andra ekonomiska aktörer, omfattas av den särskilda ordningen för mervärdesskatt för resebyråer, även om dessa tjänster inte åtföljs av tilläggstjänster.

### **Rättegångskostnader**

- 31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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:

**Artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

**ska tolkas så,**

**att en beskattningsbar persons tillhandahållande av tjänster, som består i att köpa logitjänster från andra beskattningsbara personer och sälja dem vidare till andra ekonomiska aktörer, omfattas av den särskilda ordningen för mervärdesskatt för resebyråer, även om dessa tjänster inte åtföljs av tilläggstjänster.**

Underskrifter