Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

25. oktober 2012*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 306-310 — særordning for rejsebureauer — befordringsydelse, der foretages af et rejsebureau, som handler i eget navn — begrebet én enkelt ydelse — artikel 98 — nedsatte momssatser«

I sag C-557/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 31. august 2011, indgået til Domstolen den 4. november 2011, i sagen:

Maria Kozak

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af dommerne A. Rosas, som fungerende formand for Sjette Afdeling, U. Lõhmus og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Maria Kozak ved doradcy podatkowi A. Bartosiewicz og R. Kamiński

— den polske regering ved M. Szpunar og B. Majczyna, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: polsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af såvel artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med bilag III til dette direktiv, som nævnte direktivs artikel 306-310.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Maria Kozak og Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (direktøren for skatteforvaltningen i Lublin) vedrørende en afgørelse om den beregning af merværdiafgift (herefter »moms«), som finder anvendelse på hendes rejsebureauvirksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 98, som er indeholdt i dette direktivs afsnit VIII, kapitel 2, afdeling 2, med overskriften »Nedsatte satser«, fastsætter:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]«

4 Bilag III til momsdirektivet med overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser« bestemmer:

»[...]

5) Befordring af personer og disses bagage

[...]«

5 Momsdirektivets artikel 306-310, som er indeholdt i dette direktivs afsnit XII, kapitel 3, med overskriften »Særordning for rejsebureauer«, fastsætter:

»*Artikel 306*

1. Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

[...]

2. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.

Artikel 307

De transaktioner, der på de i artikel 306 fastsatte betingelser udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet over for den rejsende.

Enkeltydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.

Artikel 308

For enkeltydelsen leveret af rejsebureauet anses som afgiftsgrundlag og som pris uden moms i henhold til artikel 226, nr. 8), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

[...]

Artikel 310

De momsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for de i artikel 307 omhandlede transaktioner, der direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

Polsk ret

6 Artikel 119, stk. 1, 5 og 6, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U nr.°54, position 535), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsætter:

»1. Ved levering af en turistmæssig ydelse udgøres afgiftsgrundlaget af fortjenstmargenen fratrukket den skyldige afgift, jf. dog stk. 5.

[...]

5. Når den afgiftspligtige person i forbindelse med leveringen af en turistmæssig ydelse foruden de ydelser, som er erhvervet hos andre afgiftspligtige personer og direkte kommer den rejsende til gode, selv leverer en del af ydelserne, der herefter betegnes »egne ydelser«, fastsættes afgiftsgrundlaget forskelligt, afhængigt af om der er tale om egne ydelser eller om ydelser, som er erhvervet hos andre afgiftspligtige personer og direkte kommer den rejsende til gode. Afgiftsgrundlaget for de egne ydelser anvendes ved en tilsvarende anvendelse af bestemmelserne i artikel 29.

6. I de i stk. 5 omhandlede tilfælde skal den afgiftspligtige person i sin regnskabsbog anføre, hvilken brøkdel der i det for tjenesteydelsen erlagte beløb hidrører fra ydelser, som er erhvervet hos andre afgiftspligtige personer og direkte kommer den rejsende til gode, og hvilken brøkdel der hidrører fra egne ydelser.

[...]«

7 I henhold til momslovens artikel 41, stk. 2, og punkt 144 i bilag 3 til denne lov er tjenesteydelser vedrørende befordring af passagerer over land omfattet af den nedsatte momssats, dvs. 7%, mens den almindelige momssats udgør 22%.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Maria Kozak driver et rejsebureau, som er etableret i Polen. I løbet af 2007 solgte hun pakkerejser, der indeholdt dels indkvartering og kost, til hvilke hun anvendte ydelser fra andre tjenesteydere, dels befordring, som hun selv sikrede ved anvendelse af sin egen busflåde, direkte til de rejsende.

9 Ved momsberegningen for så vidt angår de hos tredjemand erhvervede tjenesteydelser anvendte Maria Kozak den særordning, der er fastsat for transaktioner udført af rejsebureauer, idet hun som afgiftsgrundlag i henhold til momsdirektivets artikel 308 anvendte rejsebureauets fortjenstmargen, som hun belagde med den almindelige momssats på 22%. For de af hende selv leverede befordringsydelser anvendte hun det fælles momssystem, bl.a. for så vidt angår afgiftsgrundlaget, og belagde dem med den nedsatte sats på 7%, som er fastsat for personbefordringsydelser.

10 Skattemyndighederne fandt, at befordringsydelserne var nødvendige for den af rejsebureauet tilbudte turistmæssige ydelse som helhed, og at de skulle anses for uløseligt bundet sammen med sidstnævnte ydelse. Følgelig, og i henhold til momsloven, skulle Maria Kozak ifølge disse myndigheder ikke have anvendt en nedsat momssats på sine befordringsydelser ved at behandle dem som en uafhængig tjenesteydelse, men hun skulle have belagt dem med den samme sats som de andre tjenesteydelser, dvs. den almindelige sats på 22%. Der blev således truffet en afgørelse, hvori det blev fastslået, at den momsberegning, som Maria Kozak havde foretaget for månederne maj og juni 2007 og oktober-december 2007, var fejlbehæftet.

11 Maria Kozak bestred denne fortolkning af momsloven og indbragte en sag for Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie til prøvelse af denne afgørelse. Sidstnævnte tiltrådte imidlertid skattemyndighedernes fremgangsmåde. Maria Kozak har derfor iværksat en kassationsappel ved Naczelny Sąd Administracyjny (højeste forvaltningsdomstol).

12 Denne ret er i tvivl om den af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie afgivne besvarelse, hvorefter momssatsen på 22% skal anvendes på såvel de egne befordringsydelser som ydelserne erhvervet hos tredjemand, selv om deres respektive afgiftsgrundlag er forskelligt. Retten ønsker bl.a. oplyst, om det er relevant at anvende begrebet »én enkelt ydelse«, der er anført i præmis 45 i dom af 15. maj 2001, Primback (sag C-34/99, Sml. I, s. 3833), hvor Domstolen fastslog, at når der er tale om en transaktion, der består af flere elementer, foreligger der én enkelt ydelse, bl.a. når et element skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens et andet element skal anses for en sekundær ydelse, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen.

13 Idet Naczelny Sąd Administracyjny er i tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 306-310 og om fortolkningen af samme direktivs artikel 98, sammenholdt med nr. 5) i bilag III til dette direktiv, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er den befordringsydelse, som et rejsebureau selv har leveret inden for rammerne af en samlet pris, som den har modtaget fra en rejsende for en rejseydelse, der er leveret til denne rejsende, hvilken ydelse pålægges afgift efter særordningen for rejsebureauer i [momsdirektivets] artikel 306-310 […], i sin egenskab af nødvendig del af leveringen af denne rejseydelse undergivet afgiftspligt i henhold til den for rejseydelser gældende normale afgiftssats eller i henhold til den nedsatte sats, der i medfør af artikel 98, sammenholdt med nr. 5) i bilag III til direktivet, finder anvendelse på en ydelse, der består i befordring af personer?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

14 Maria Kozak og Kommissionen har gjort gældende, at ifølge momsdirektivets artikel 306 omfatter begrebet én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet kun de ydelser, der foretages af tredjemand. Begrebet omfatter ikke de tjenesteydelser, som den erhvervsdrivende selv leverer. Det følger heraf, at det fælles momssystem, herunder beskatningssatsen, finder anvendelse på den egne befordringsydelse, og at befordringsydelsen, i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, i henhold til momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med nr. 5) i bilag III til dette direktiv, skal belægges med den nedsatte momssats, der er fastsat i den nationale ordning.

15 Den polske regering har derimod gjort gældende, at når den egne befordringsydelse er nødvendig for den turistmæssige tjenesteydelse, skal den anses for en sekundær ydelse i forhold til sidstnævnte, som udgør én enkelt hovedydelse, der er omfattet af den i momsdirektivets artikel 306-310 omhandlede særordning. Befordringsydelsen skal i henhold hertil være stillet som hovedydelsen og være omfattet af den i nævnte artikler omhandlede momssærordning for så vidt angår beskatningsstedet og beskatningssatsen, og samtidig være omfattet af den fælles momsordning for så vidt angår afgiftsgrundlaget og fradragsretten, idet dette direktivs artikel 308 ikke finder anvendelse på egne ydelser.

Domstolens svar

16 Det bemærkes, at den i momsdirektivets artikel 306-310 fastsatte momsordning, som finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, i det væsentlige gengiver bestemmelserne i artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). Denne ordning er en særordning, som for rejsebureauers virksomhed indeholder særlige regler, der fraviger det fælles momssystem.

17 I henhold til momsdirektivets artikel 306 anvender medlemsstaterne nævnte ordning på transaktioner udført af rejsebureauer, for så vidt som disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

18 Det fremgår af selve ordlyden af denne bestemmelse, at de omhandlede ydelser er dem, som erhverves hos en afgiftspligtig tredjemand.

19 Hovedformålet med de regler, der er knyttet til den momssærordning, som finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, er at undgå de vanskeligheder, som de erhvervsdrivende møder som følge af momsdirektivets almindelige principper vedrørende de transaktioner, der indebærer levering af ydelser erhvervet hos tredjemand (jf. i denne retning dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 33). På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville anvendelsen af de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift således for virksomhederne indebære praktiske vanskeligheder, der ville kunne hindre udøvelsen af deres virksomhed (jf. dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 14).

20 Som undtagelse fra momsdirektivets fællesordning bør den i dette direktivs artikel 306-310 fastsatte ordning kun anvendes, i det omfang det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen (Madgett og Baldwin-dommen, præmis 34).

21 Domstolen har således tidligere fastslået, at den momssærordning, der finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, udelukkende finder anvendelse på ydelser erhvervet hos tredjemand (jf. Madgett og Baldwin-dommen, præmis 35).

22 Samme ræsonnement har ført Domstolen til at fastslå, at nævnte ordning ikke gælder for befordringsydelser, der udføres uden andres medvirken, idet sådanne ydelser falder ind under de generelle bestemmelser, der finder anvendelse på befordringsvirksomheder (dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5437, præmis 26).

23 Domstolen har heraf udledt, at når en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i den momssærordning, der finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer, mod betaling af et fast beløb udfører transaktioner, som dels består af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder denne særlige ordning udelukkende anvendelse på tjenesteydelser leveret af tredjemand (jf. i denne retning Madgett og Baldwin-dommen, præmis 47).

24 Det i momsdirektivets artikel 307 og 308 omhandlede begreb »én enkelt ydelse« skal forstås i denne sammenhæng. Dette begreb omfatter kun de ydelser, der er erhvervet hos en skattepligtig tredjemand. I øvrigt kan den af den forelæggende ret fremhævede og i denne doms præmis 12 anførte regel om enkeltydelsen, som finder anvendelse på området for det fælles momssystem, ikke have nogen indvirkning ved bedømmelsen af nævnte begreb inden for den momssærordning, som gælder for transaktioner udført af rejsebureauer.

25 Den af den forelæggende ret anførte omstændighed, hvorefter de egne befordringsydelser er nødvendige for den samlede turistmæssige ydelse, som rejsebureauet leverer til den rejsende, ændrer således intet ved de foregående betragtninger. Uanset om disse ydelser er nødvendige i forhold til denne samlede turistmæssige ydelse, følger det hverken heraf, at de skal anses for sammen med denne at udgøre »én enkelt ydelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 307 og 308, eller at de dermed afgiftsmæssigt skal stilles som nævnte ydelse.

26 Det følger heraf, at for så vidt angår de befordringsydelser, som et rejsebureau selv leverer, såsom de af Maria Kozak selv leverede, kan disse ydelser hverken ved fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget eller anvendelsen af andre regler for momsberegning være omfattet af den momssærordning, der finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer. Hvad angår beskatningssatsen finder de i momsdirektivets afsnit VIII anførte regler anvendelse. I henhold til dette direktivs artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 5) i bilag III til nævnte direktiv, står det medlemsstaterne frit for at fastsætte en nedsat sats for befordring af personer og disses bagage. Således som det fremgår af denne doms præmis 7, har Republikken Polen gjort brug af denne mulighed ved på nævnte ydelse at anvende en sats på 7%.

27 Det forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at momsdirektivets artikel 306-310 skal fortolkes således, at når et rejsebureau i forbindelse med en turistmæssig ydelse, der leveres til en rejsende mod betaling af et fast beløb, som beskattes i henhold til disse bestemmelser, til denne rejsende leverer en egen befordringsydelse, der udgør et af denne turistmæssige ydelses elementer, er nævnte befordringsydelse, bl.a. for så vidt angår beskatningssatsen, omfattet af det fælles momssystem og ikke af den momssærordning, som finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer. Hvis medlemsstaterne har fastsat en nedsat momssats for befordringsydelser, finder denne nedsatte sats i henhold til dette direktivs artikel 98 anvendelse på nævnte ydelse.

Sagens omkostninger

28 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 306-310 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at når et rejsebureau i forbindelse med en turistmæssig ydelse, der leveres til en rejsende mod betaling af et fast beløb, som beskattes i henhold til disse bestemmelser, til denne rejsende leverer en egen befordringsydelse, der udgør et af denne turistmæssige ydelses elementer, er nævnte befordringsydelse, bl.a. for så vidt angår beskatningssatsen, omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem og ikke af den merværdiafgiftssærordning, som finder anvendelse på transaktioner udført af rejsebureauer. Hvis medlemsstaterne har fastsat en nedsat merværdiafgiftssats for befordringsydelser, finder denne nedsatte sats i henhold til dette direktivs artikel 98 anvendelse på nævnte ydelse.

Underskrifter