DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 9 december 2010*

I mål C-31/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 10 december 2009, som inkom till domstolen den 20 januari 2010, i målet

**Minerva Kulturreisen GmbH**

mot

**Finanzamt Freital**,

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet (referent), M. Ilešič, E. Levits och M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Minerva Kulturreisen GmbH, genom P. Fröhler, A. Kellner och B. Juschten,

— Finanzamt Freital, genom V. Rummer,

— Tysklands regering, genom J. Möller och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis, C. Poulakos och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

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

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minerva Kulturreisen GmbH (nedan kallat Minerva) och Finanzamt Freital (nedan kallat Finanzamt), angående tillämpningen av de särskilda regler för resebyråer som föreskrivs i artikel 26 i sjätte direktivet på en resebyrås separata försäljning av operabiljetter, utan ytterligare tillhandahållanden.

## Tillämpliga bestämmelser

*Gemenskapslagstiftningen*

3 I artikel 26.1 och 26.2 med rubriken ”Särskilda regler för resebyråer” i sjätte direktivet, som var tillämpligt (*ratione temporis*) vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs följande:

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

*Den nationella lagstiftningen*

4 I 25 § i 1993 års tyska mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, s. 565) (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

”1. Följande bestämmelser gäller för resetjänster som tillhandahålls av en näringsidkare och som inte är avsedda för mottagarens näringsverksamhet, om näringsidkaren därvid uppträder i eget namn gentemot mottagaren av dessa tjänster och tar resetjänster från tredje man i anspråk. Den tjänst som näringsidkaren tillhandahåller ska betraktas som en övrig tjänst. Resetjänster från tredje man utgör leveranser och övriga tjänster, som tillhandahålls av tredje man, och som kommer resenären direkt till godo.

2. …

3. En övrig tjänst utgörs av skillnaden mellan det belopp som mottagaren av tjänsten betalar för att erhålla tjänsten och näringsidkarens kostnader för resetjänsterna från tredje man. Mervärdesskatten ingår inte i beskattningsunderlaget. …

…”

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

5 Minerva driver en resebyrå. Under åren 1993 till 1998 förvärvade Minerva bland annat inträdesbiljetter till Sachsens opera (Semperoper) i Dresden, och avyttrade dessa i eget namn och för egen räkning till slutkonsumenter och resebyråer, antingen tillsammans med andra av Minerva tillhandahållna tjänster, såsom logi, guidade stadsrundturer, transport till och från flygplatsen, måltider och dryck, eller utan sådana tjänster.

6 Minerva bedömde att även intäkterna av den separata försäljningen av inträdesbiljetter skulle marginalbeskattas enligt 25 § UStG. Någon sådan marginalbeskattning tillämpades dock inte vid beskattningen av Minervas verksamhet.

7 Minerva begärde omprövning av beskattningsbesluten av den 28 september 2000 avseende åren 1993–1997 och beskattningsbeslutet av den 27 mars 2001 avseende år 1998. Finanzamt beslutade vid omprövning att inte ändra de ursprungliga beskattningsbesluten, eftersom Minerva genom att köpa och vidareförsälja inträdesbiljetter inte tillhandahåller ett ”genomförande av en resa” och Minervas verksamhet därmed inte skiljer sig från näringsidkares försäljning av inträdesbiljetter.

8 Sächsisches Finanzgericht fastställde Finanzamts omprövningsbeslut i dom av den 11 februari 2008, och avslog följaktligen Minervas överklagande av detta beslut.

9 Minerva överklagade domen till den hänskjutande domstolen. Den enda fråga som kvarstår för prövning vid denna domstol är huruvida biljettförsäljningen till slutliga köpare, utan ytterligare tillhandahållande av tjänster, ska marginalbeskattas enligt 25 § UStG.

10 Minerva har till stöd för sin talan gjort gällande att en resebyrås försäljning av inträdesbiljetter ska anses som en ”resetjänst” i den mening som avses i 25 § UStG, eftersom försäljningen av dessa biljetter enligt Minerva utgör ett tillhandahållande som ingår i dess utbud av resor och resetjänster.

11 Den hänskjutande domstolen har med hänsyn till domstolens dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (REG 1992, s. I-5723), frågat sig huruvida en resebyrå som agerat i eget namn kan vara skattskyldig till marginalbeskattning i den mening som avses i artikel 26 i sjätte direktivet, när det gäller vinst vid försäljning av inträdesbiljetter, eller om det – för att systemet med sådan beskattning ska bli tillämpligt – krävs att den separata tjänsten består i tillhandahållande av en av de grundläggande tjänsterna från de näringsidkare som avses i denna bestämmelse.

12 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Gäller ’särskilda regler för resebyråer’ i artikel 26 i [sjätte direktivet] även när en resebyrå säljer operabiljetter separat, utan att tillhandahålla ytterligare tjänster i samband därmed?”

**Prövning av tolkningsfrågan**

13 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida alla tjänster som tillhandahålls av en resebyrå omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet eller om en tjänst som tillhandahålls av en resebyrå bara kan omfattas av dessa regler om den innehåller en resetjänst.

14 För det första preciseras i artikel 26.1 i sjätte direktivet att de särskilda reglerna däri är tillämpliga på resebyråers verksamhet och verksamhet som bedrivs av skattskyldiga som arrangerar turistresor, när de betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

15 Det följer alltså av själva ordalydelsen i denna bestämmelse att en tjänst av en resebyrå endast kan omfattas av de särskilda reglerna som definieras där om den avser genomförandet av en resa.

16 För det andra ska det erinras om att artikel 26 i sjätte direktivet innehåller ett undantag från de allmänna bestämmelserna avseende beskattningsunderlaget, när det gäller vissa transaktioner av resebyråer och skattskyldiga personer som arrangerar turistresor, och att denna artikel i egenskap av undantag från de normala bestämmelserna i sjätte direktivet endast ska tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (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 5 och 34, och av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2003, s. I-6289, punkterna 21 och 22).

17 För det tredje är syftet med de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till den specifika karaktär som resebyråernas och researrangörernas verksamhet har (domarna i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 18, och First Choice Holidays, punkt 23).

18 Det framgår av rättspraxis att denna verksamhet kännetecknas av att den består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och logi, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe. En tillämpning av sedvanliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag, med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de ska utföras på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (se domarna i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 18, och First Choice Holidays, punkt 24).

19 Det ska för övrigt påpekas att det, i motsats till vad den grekiska regeringen har hävdat, inte ur domen i det ovannämnda målet Van Ginkel kan härledas att varje separat tjänst som en resebyrå eller researrangör tillhandahåller omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet.

20 I punkt 23 i domen i det ovannämnda målet Van Ginkel slog domstolen nämligen fast att uteslutningen från tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet av tjänster som en resebyrå tillhandahåller på den grunden att tjänsterna endast innefattar logi och inte transport av resenären ger upphov till ett komplicerat skattesystem, i vilket de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna kommer att variera beroende på omständigheterna kring de tjänster som tillhandahålls varje enskild resenär. Ett sådant system skulle vara oförenligt med de syften som eftersträvas med direktivet.

21 Av denna dom framgår således att domstolen inte slog fast att vilka tjänster som helst som en resebyrå tillhandahåller utan koppling till en resa omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet, utan endast att en resebyrås tillhandahållande av logi omfattas av tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse, även om detta tillhandahållande endast omfattar login och inte transporten.

22 Det framgår också av punkt 24 i domen i det ovannämnda målet Van Ginkel att en tjänst som inte erbjuds i samband med en resetjänst, avseende bland annat transport och logi, inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet.

23 Av vad som anförts ovan följer att en resebyrås försäljning av operabiljetter utan tillhandahållande av en resetjänst inte omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet.

24 Det ska för övrigt påpekas att tillämpningen av dessa särskilda bestämmelser på en sådan verksamhet som den i målet vid den nationella domstolen, där resebyrån begränsar sig till att sälja inträdesbiljetter utan att tillhandahålla någon resetjänst, snedvrider konkurrensen eftersom en och samma verksamhet beskattas olika beroende på om den näringsidkare som säljer biljetterna är en resebyrå eller inte.

25 Den fråga som ställts ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 26 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den inte är tillämplig på en resebyrås separata försäljning av operabiljetter utan tillhandahållande av en resetjänst.

**Rättegångskostnader**

26 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

**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 ska tolkas så, att den inte är tillämplig på en resebyrås separata försäljning av operabiljetter utan tillhandahållande av en resetjänst.**

Underskrifter