Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS BESLUT (sjätte avdelningen)

den 1 mars 2012*

”Artikel 104.3 första stycket i rättegångsreglerna — Mervärdesskattedirektivet — Särskild ordning för resebyråer — Tillhandahållande till resebyråer av en tjänst som endast avser busstransporter och inte några andra tjänster”

I mål C-220/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien) genom beslut av den 28 april 2011, som inkom till domstolen den 11 maj 2011, i målet

Star Coaches s. r. o.

mot

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden U. Lõhmus samt domarna A. Arabadjiev och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

som avser att avgöra målet genom motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 första stycket i domstolens rättegångsregler,

och efter att ha hört generaladvokaten,

följande

Beslut

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, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

* Rättegångsspråk: tjeckiska.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Star Coaches s. r. o. (nedan kallat Star Coaches) och Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (skattemyndigheten i Prag (Republiken Tjeckien)) angående ett beslut till Star Coaches om uppbörd av mervärdesskatt för januari månad år 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 306 i mervärdesskattedirektivet återfinns i kapitel 3 i avdelning XII. Artikeln har rubriken ”Särskild ordning för resebyråer” och har 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 nämnda direktiv 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 I artikel 308 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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 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.”

Tjeckisk rätt

7 Lag nr 235/2004 om mervärdesskatt (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) innehåller en artikel 89, med rubriken ”Särskild ordning för tillhandahållande av resetjänster”, som år 2008 hade följande lydelse:

”1) Den som i eget namn tillhandahåller en resetjänst till kunder ska tillämpa den särskilda ordningen.

2) I denna lag avses med:

a) tillhandahållare av resetjänster: den beskattningsbara person som tillhandahåller en resetjänst till kunden;

b) kund: den person till vilken resetjänsten tillhandahålls;

c) resetjänst: tillhandahållande till kunden av en tjänst som avser en kombination av turismtjänster och eventuellt varor, när individuella turismtjänster och varor förvärvas från en annan beskattningsbar person. Tillhandahållande av en resetjänst ska anses utgöra tillhandahållande av en enda tjänst även om tillhandahållandet för sitt genomförande kräver användning av flera turismtjänster och eventuellt flera varor förvärvade från andra beskattningsbara personer. Med tillhandahållande av en resetjänst avses även tillhandahållande till kund av en tjänst som endast omfattar en turismtjänst, bestående av logi eller transport.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Star Coaches bedriver verksamhet i form av persontransporter med buss i Republiken Tjeckien och mellan medlemsstaterna. Transporterna sker antingen med Star Coaches egna bussar eller genom underleverantörer i form av transportföretag vars transaktioner är föremål för mervärdesskatt. Kunderna består uteslutande av resebyråer med hemvist i Republiken Tjeckien eller i andra medlemsstater. Star Coaches handlar alltid i eget namn gentemot sina kunder. När bolaget anlitar en underleverantör utfärdar det en faktura till kunden med angivelse av mervärdesskatten och yrkar återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt med stöd av det allmänna systemet för mervärdesskatt.

9 Star Coaches gjorde vid upprepade tillfällen avdrag för betydande belopp avseende ingående mervärdesskatt som översteg den utgående mervärdesskatten för samma period. Finanční úřad pro Prahu 5 (Skattekontor 5 i Prag) fann i det avseendet att bolaget tillhandahöll resetjänster och att det inte skulle ha tillämpat det allmänna systemet för mervärdesskatt utan den särskilda ordning som införts för resebyråer och som återfinns i artikel 89 i lagen om mervärdesskatt. Skattekontoret meddelade därför den 25 juni 2008 ett beslut om uppbörd av mervärdesskatt för januari månad år 2008.

10 Star Coaches begärde omprövning av uppbördsbeslutet hos Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Den myndigheten fann i omprövningsbeslut av den 16 december 2008 inte skäl att ändra det tidigare beslutet. Star Coaches överklagade omprövningsbeslutet till Městský soud v Praze som ogillade överklagandet i dom av den 18 juni 2010. Star Coaches överklagade denna dom till Nejvyšší správní soud.

11 Den hänskjutande domstolen anser det vara oklart hur den i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet föreskrivna särskilda ordningen för resebyråer ska tillämpas.

12 Den hänskjutande domstolen har för det första påpekat att den tjeckiska språkversionen av denna bestämmelse skiljer sig från artikel 89 i lagen om mervärdesskatt genom vilken direktivets bestämmelse införlivats i nationell rätt. Medan sistnämnda bestämmelse avser tjänster som tillhandahålls resande omfattar artikel 89 tjänster som tillhandahålls resebyråernas kunder, varmed inte endast avses resande utan även andra personer. Den hänskjutande domstolen har dock betonat att det också förekommer skillnader mellan de olika språkversionerna av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet och 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), vilket var tillämpligt före ikraftträdandet av mervärdesskattedirektivet, eftersom man i vissa

versioner använder termen kund, medan man i andra versioner använder termen resande. Flera medlemsstater, däribland Republiken Tjeckien, är för övrigt föremål för fördragsbrottstalan av Europeiska kommissionen för att ha använt termen kund och därigenom ha inkluderat en alltför vid personkrets enligt kommissionen.

13 Den hänskjutande domstolen önskar för det andra få klarhet i huruvida ett bolag som Star Coaches, för det fall domstolen skulle finna att artikel 306 i mervärdesskattedirektivet även omfattar resebyråers kunder, ska kvalificeras som resebyrå i den mening som avses i den bestämmelsen. Enligt den hänskjutande domstolen är detta inte fallet om bolaget uteslutande tillhandahåller en tjänst som avser transporter och inte några andra turismtjänster. Av detta följer att förevarande mål ska skiljas från det mål som avgjordes genom dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (REG 1992, s. I-5723), där det aktuella bolaget, förutom logi, även tillhandahöll tjänster avseende upplysningar, rådgivning och bokning av logi.

14 Enligt Nejvyšší správní soud krävs det en tolkning av artikel 306 i mervärdesskattedirektivet för målets avgörande och den beslutade därför att vilandeförklara detsamma och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Avser artikel 306 i [mervärdesskattedirektivet] enbart resebyråers tillhandahållanden till slutkonsumenter av en resetjänst (till resande) eller avses även tillhandahållande till andra (till kunder)?

2) Ska ett transportföretag som endast utför persontransporter genom att tillhandahålla busstransporter till resebyråer (och inte direkt till resande) och som inte tillhandahåller några andra tjänster (logi, upplysningar, rådgivning med mera) betraktas som en resebyrå vid tillämpningen av artikel 306 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

15 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga till domstolen för att få klarhet angående det materiella tillämpningsområdet för den särskilda ordning för mervärdesskatt som föreskrivs i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, och sin andra fråga för att få klarhet beträffande vilka personer som omfattas av denna ordning.

16 Först ska den andra frågan besvaras, varvid det ska prövas huruvida den särskilda ordningen är tillämplig på ett sådant företag som Star Coaches. Om det behövs ska därefter den första frågan avseende nämnda ordnings materiella tillämpningsområde prövas.

Den andra frågan

17 I enlighet med artikel 104.3 första stycket i rättegångsreglerna får domstolen, om svaret på en tolkningsfråga klart kan utläsas av rättspraxis, efter att ha hört generaladvokaten, avgöra saken genom motiverat beslut med hänvisning till denna rättspraxis.

18 Domstolen finner att så är fallet i detta mål. Svaret på den hänskjutande domstolens andra fråga går nämligen klart att utläsa av rättspraxis avseende artikel 26 i sjätte direktivet, vilken bestämmelse numera återfinns i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet. Rättspraxis avseende begreppet resebyrå i den mening som avses i denna artikel 26 kan följaktligen överföras på samma begrepp i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet.

19 Domstolen erinrar således om att enligt dess fasta praxis har den särskilda ordningen för mervärdesskatt i artikel 26 i sjätte direktivet till syfte att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till den specifika karaktären hos den verksamhet som bedrivs av resebyråer och researrangörer. De tjänster som dessa företag tillhandahåller kännetecknas av att de vanligen består av en mängd tillhandahållanden, särskilt i fråga om transport och logi, som sker såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast etableringsställe. En tillämpning av de bestämmelser om beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt som gäller i allmänhet skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag med hänsyn till tjänsternas mångfald och till att de tillhandahålls på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (se domen i det ovan nämnda målet Van Ginkel, punkterna 13–15, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I-6229, punkt 18, och av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2003, s. I-6289, punkterna 23 och 24).

20 Den omständigheten att resebyrån endast tillhandahåller resande semesterlogi räcker dock inte för att utesluta detta tillhandahållande från tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet. Resebyråns tillhandahållande utgör nämligen inte heller i ett sådant fall ett enda tillhandahållande, eftersom det förutom uthyrning av logi även kan omfatta sådant tillhandahållande som upplysningar och rådgivning som resebyrån tillhandahåller för att erbjuda olika semesteralternativ och bokning av logi (domen i det ovannämnda målet Van Ginkel, punkt 24).

21 Domstolen har vidare funnit att de bakomliggande skälen till den särskilda ordningen för resebyråer och researrangörer också äger giltighet i de fall där den ekonomiska aktören inte är en resebyrå eller en researrangör i sedvanlig bemärkelse, utan en som genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet. Det saknar därvid betydelse vilken formell beteckning som används för den ekonomiska aktören (se domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkterna 20 och 21, och dom av den 13 oktober 2005 i mål C-200/04, ISt, REG 2005, s. I-8691, punkt 22).

22 Det är alltså inte uteslutet att den som tillhandahåller tjänster i form av passagerartransporter med buss och som, när de egna bussarna inte används, anlitar mervärdesskattepliktiga transporttjänster av underleverantörer, ska omfattas av den särskilda ordning som avses i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att sådana tjänster inte omfattar tillhandahållande av logi räcker inte för att utesluta att de omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

23 Enligt domstolens synsätt i domen i det ovannämnda målet Van Ginkel krävs emellertid dessutom att dessa tjänster inte utgör ett enda tillhandahållande och att de förutom transporten innefattar andra tillhandahållanden, såsom upplysningar och rådgivning avseende olika semestererbjudanden och bokning av bussresor. Domstolen har nämligen slagit fast att domen i det ovannämnda målet Van Ginkel inte ger något stöd för att varje separat tjänst som en resebyrå eller researrangör tillhandahåller ska omfattas av den särskilda ordningen i artikel 26 i sjätte direktivet (dom av den 9 december 2010 i mål C-31/10, Minerva Kulturreisen, REU 2010. s. I-12889, punkt 19). Detta synsätt gäller på samma sätt för en ekonomisk aktör som inte utgör en resebyrå eller en researrangör i sedvanlig bemärkelse.

24 Star Coaches tillhandahåller enligt den hänskjutande domstolen endast en transporttjänst till resebyråer och inte några andra tjänster. Den hänskjutande domstolen har uttryckligen tillagt att Star Coaches inte tillhandahåller några tjänster såsom logi, guidning eller rådgivning.

25 Härav följer att Star Coaches tillhandahållanden inte motsvarar en resebyrås eller en researrangörs tillhandahållanden.

26 Den andra frågan ska följaktligen besvaras så, att ett transportbolag som endast ombesörjer persontransporter genom att tillhandahålla busstransporter till resebyråer och som inte tillhandahåller några andra tjänster, såsom logi, guidning eller rådgivning, inte genomför några transaktioner som omfattas av den särskilda ordning för resebyråer som avses i artikel 306 i mervärdesskattedirektivet.

Den första frågan

27 Med hänsyn till domstolens svar på den andra frågan saknas anledning för den att besvara den första frågan.

Rättegångskostnader

28 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 (sjätte avdelningen) följande:

Ett transportbolag som endast ombesörjer persontransporter genom att tillhandahålla busstransporter till resebyråer och som inte tillhandahåller några andra tjänster, såsom logi, guidning eller rådgivning, genomför inte några transaktioner som omfattas av den särskilda ordning för resebyråer som avses i artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Underskrifter