

Sag C-108/22

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

16. februar 2022

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny

Afgørelse af:

26. august 2021

Sagsøger [og kassationsinstævnte]:

C. sp. z o.o. (under likvidation)

Sagsøgt [og kassationsappellant]:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Hovedsagens genstand

Mulighed for anvendelse af den særlige »fortjenstmargenordning« som omhandlet i artikel 119 i ustawa o VAT (momsloven) på sagsøgerens videresalg af indkvarteringsydelser, der ikke er ledsaget af tillægsydelser, og som sagsøgeren tidligere har købt i eget navn hos andre afgiftspligtige personer.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Anvendelse af artikel 306 [i direktiv 2006/112/EF] på et selskab, der leverer ydelser i form af konsolidering af indkvarteringsydelser.

Præjudicielle spørgsmål

»Skal artikel 306 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [...] fortolkes således, at bestemmelsen kan anvendes på en afgiftspligtig person, som konsoliderer indkvarteringsydelser og

som køber og videresælger indkvarteringsydelser til andre erhvervsdrivende, når disse transaktioner ikke er ledsaget af tillægsydelser?»

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 306, artikel 307, artikel 308, artikel 309 og artikel 310 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Relevante nationale retsforskrifter

Artikel 119 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser, herefter »momsloven«).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren, der er en aktivt momspligtig person, er en såkaldt »hotelservicekonsolidator«. Som et led i sin virksomhed tilbyder selskabet mulighed for at foretage reservationer af indkvarteringsydelser på hoteller og andre faciliteter med tilsvarende funktion beliggende i Polen og i udlandet. Eftersom selskabet ikke har egen indkvarteringskapacitet, køber selskabet i eget navn og for egen regning indkvarteringsydelser fra andre afgiftspligtige personer, som herefter videresælges af selskabet til dets kunder. Selskabets kunder er erhvervsdrivende. Selskabet sælger ikke indkvarteringsydelser til såkaldte detailkunder. Afhængigt af kundernes behov og forventninger, yder selskabet også kunderne rådgivning om valg af indkvarteringssted og hjælper med at organisere rejsen. Ved reservation og videresalg af en indkvarteringsydelse tilbyder selskabet dog oftest ikke kunden yderligere ydelser i form af rejseinformation eller rejserådgivning. I sådanne tilfælde er kunderne kun interesserede i at købe indkvarteringsydelser. Prisen som selskabet videresælger individuelle indkvarteringsydelser for, inkluderer omkostningerne ved køb af indkvarteringsydelsen og selskabets indtjening i form af et transaktionsgebyr for reservationen.
- 2 Sagsøgeren stillede Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed) følgende spørgsmål:

»Er selskabets videresalg af indkvarteringsydelser, som ikke ledsages af tillægsydelser, og som forudgående er købt i eget navn fra andre afgiftspligtige personer, momspligtige som turistydelse efter den særlige »fortjenstmargenordning« i henhold til momslovens artikel 119?»
- 3 Ifølge sagsøgeren bør spørgsmålet besvares bekræftende.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed) tiltrådte i sin forhåndsafgørelse af 27. april 2017

ikke sagsøgerens standpunkt. Ifølge denne myndighed er en indkvarteringsydelse, der omfatter indkvartering og eventuelt morgenmad, ikke en turistydelse, da der ikke er tale om en sammensat ydelse, der består af flere særskilte ydelser.

- 5 Sagsøgeren indbragte denne forhåndsafgørelse på afgiftsområdet for retten i første instans, som gav sagsøgeren medhold. Efter rettens opfattelse falder videresalg af indkvarteringsydelser ind under den bredere kategori af turistydelser og skal derfor pålægges afgift efter »fortjenstmargenordningen«.
- 6 Den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed har iværksat en kassationsappel til den forelæggende ret til prøvelse af ovennævnte dom.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed) har gjort gældende, at en turistydelse er en sammensat ydelse, der leveres til den rejsende, og som omfatter ydelser, uden hvilke en given rejsebegivenhed ikke vil kunne finde sted, hvorfor organiserede eller individuelle fritidsrejser kombineret med rekreation og underholdning (et såkaldt »sammensat program af arrangementer«) efter myndighedens opfattelse skal anses som turistydelser. Myndigheden har påpeget, at kataloget over ydelser, der tilsammen udgør arrangørens turistydelser, har en åben karakter, og at en specifik aktivitet, for at kunne betragtes som en ydelse, bør sigte mod at tilfredsstille ordregiverens specifikke behov. Efter myndighedens opfattelse vil køb af de varer og tjenesteydelser, der opfylder den rejsendes behov og forventninger, med henblik på levering af turistydelers vedkommende, udgøre et element ved beregningen af fortjenstmargenen.
- 8 Efter myndighedens opfattelse er en turistydelse som omhandlet i momslovens artikel 119 en ydelse, der består af en række eksterne og interne ydelser, såsom hotelophold, forplejning eller transport, der har til formål at tilrettelægge kundens midlertidige ophold væk fra sin faste bopæl, og hvilke ydelser er nært forbundne med hinanden, hvilket skaber en enhed i økonomisk henseende. Turistydelser bør således efter myndighedens opfattelse betragtes som organiserede eller individuelle fritidsrejser kombineret med rekreation og underholdning (sammensat program af arrangementer). Efter myndighedens opfattelse omfatter en turistydelse som defineret i loven blandt andet indkvarteringsydelser. Myndigheden udleder heraf, at en given ydelse, for at kunne betragtes som en turistydelse, skal være en ydelse bestående af mere end én ydelse, hvilket ikke var tilfældet i den foreliggende sag.
- 9 Retten i første instans, der delte sagsøgerens holdning, gjorde opmærksom på, at beskatning af turistydelser var reguleret i momslovens artikel 119. Denne bestemmelse gennemfører artikel 306 i direktiv 2006/112/EF. Disse bestemmelser fastsætter obligatorisk anvendelse af »fortjenstmargenordningen« for transaktioner udført af rejsebureauer. Anvendelsen af denne procedure udelukker muligheden

for at fradrage momsbeløb for de ydelser, der indgår i turistydelsen, når disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

Samtidig anførte denne ret, at der i den nationale retspraksis og retslitteratur gives udtryk for det synspunkt, at indkvarteringsydelser i praksis anses for at være turistydelse, der kan være underlagt »fortjenstmargenordningen«, selv om de leveres uden tillægsydelser forbundet med tilrettelæggelse af fritiden.

Efter førsteinstansrettens opfattelse er det ved fortolkningen af udtrykket »turistydelse« også begrundet at henvise til reglerne for sprogfortolkning, og for at styrke resultatet heraf at henvise til en systemisk fortolkning. I denne sammenhæng har retten påpeget, at i overensstemmelse med definitionen af begrebet »turystyka« [(turisme)] i Słownik języka polskiego (ordbog over det polske sprog), bør dette begreb forstås som organiserede kollektive eller individuelle rejser væk fra den rejsendes faste bopæl og vandringer i et fremmed område med sightseeing som formål eller som en form for aktiv rekreation. Da formålet med indkvarteringsydelsen er at opfylde de basale behov for personer, der midlertidigt opholder sig væk fra deres faste bopæl, er leveringen af en sådan tjeneste en form for levering af turistydelse.

- 10 Af ovenstående grunde delte retten i første instans sagsøgerens opfattelse, hvorefter indkvarteringsydelser under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelsen, som selskabet sælger som selvstændige ydelser, vil blive pålagt afgift efter »fortjenstmargenordningen«.

Kort fremstilling for begrundelsen for forelæggelsen

- 11 Den forelæggende ret har anført, at genstanden for tvisten i den foreliggende sag er, om det i forbindelse med fastlæggelsen af, hvorvidt en tjenesteydelse kan defineres som en turistydelse, som i henhold til momslovens artikel 119 stk. 1, er underlagt en særlig »fortjenstmargenordning«, er nødvendigt, at kravet om, at ydelsen skal have en sammensat karakter, er opfyldt, og følgelig om en indkvarteringsydelse, der er købt hos andre afgiftspligtige personer i eget navn, og som derefter videresælges og ikke suppleres med yderligere ydelser, kan udgøre en turistydelse.
- 12 Svaret på ovenstående spørgsmål afhænger af, at den korrekte fortolkning af momslovens artikel 119, stk. 1, hvoraf det følger, at afgiftsgrundlaget for levering af turistydelse er fortjenstmargen med fradrag af den skyldige moms, jf. dog stk. 5, fastlægges. I henhold til denne lovs artikel 119, stk. 2, forstås med margenen nævnt i stk. 1, forskellen mellem det beløb, der skal betales af køberen af ydelsen og de faktiske omkostninger, som den afgiftspligtige person har afholdt til erhvervelse af varer og tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige personer, der direkte kommer den rejsende til gode; ydelser, der direkte kommer den rejsende til gode forstås som ydelser, der udgør en del af den leverede turistydelse, særligt transport, indkvartering, forplejning og forsikring. Til gengæld fremgår det af artikel 119, stk. 3, at stk. 1 finder anvendelse, uanset hvem der køber

turistydelsen, når den afgiftspligtige person leverer tjenesteydelsen i eget navn og for egen regning til køberen; i forbindelse med levering af tjenesteydelsen, køber den afgiftspligtige varer og tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige personer, der direkte kommer den rejsende til gode.

- 13 Opfyldelsen af alle de ovennævnte betingelser er afgørende for, om særordningen med »fortjenstmargenordning« skal finde anvendelse på turistydelse. For at en ydelse, leveret af en afgiftspligtig person, kan pålægges afgift efter fortjenstmargenordningen, skal den afgiftspligtige person, der leverer en sådan ydelse, handle for kunden i eget navn og for egen regning og købe varer eller tjenesteydelser af andre afgiftspligtige personer for, at disse transaktioner direkte skal komme den rejsende til gode.
- 14 Den forelæggende ret har understreget, at loven om afgift på varer og tjenesteydelser ikke indeholder en definition af udtrykket »turistydelse«. Derfor er det rimeligt at henvise til artikel 306 i direktiv 2006/112/EF (tidligere artikel 26, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, herefter »sjette direktiv«), der indeholder en bestemmelse svarende til artikel 119, stk. 1, og stk. 2, i momsloven vedrørende afgift på turistydelse.
- 15 I henhold til artikel 306, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF er medlemsstaterne forpligtede til at anvende en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer, når 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.
- 16 Det skal nævnes, at mens artikel 26 i sjette direktiv anvendte begrebet »usługi turystyczne« (»turistydelse«), fremgår dette begreb ikke længere af artikel 306 ff. i [den polske sprogversion af] direktiv 2006/112/EF. Begge bestemmelser henviser til tjenesteydelser leveret af rejsebureauer og rejsearrangører. Sjetten direktiv omtalte bestemmelserne i artikel 26 som »specjalny system dla biur podróży« [»særordning for rejsebureauer«], mens kapitel 3 i direktiv 2006/112 har overskriften »procedura szczególna dla biur podróży« [o.a.: svarende til »særlig ordning for rejsearrangører«, mens der på dansk ligeledes anvendes »særordning for rejsebureauer« som i sjette direktiv]. I henhold til begge direktiver anvendes »fortjenstmargenordningen« på personer, der leverer bestemte tjenesteydelser.
- 17 Den forelæggende ret har anført, at for at afgøre, om en enkelt sammensat transaktion skal kvalificeres som en levering af varer eller en levering af tjenesteydelser, skal dens væsentligste elementer fastlægges.
- 18 Denne holdning bekræftes i Domstolens dom af 22. oktober 1998 i de forenede sager C-308/96 og C-94/97 Madgett og Baldwin og af 19. juni 2003 i sag C-149/01, First Choice Ferie (afsagt vedrørende det tidligere gældende direktiv),

hvoraf fremgår, at i tilfælde af sammensatte ydelser, der omfatter flere aktiviteter, udgør alle disse aktiviteter eller leverancer en enkelt levering i momsmæssig henseende, forudsat at disse aktiviteter udgør en helhed, og at en adskillelse af dem ud fra et økonomisk synspunkt ville være kunstigt.

- 19 Det følger af de ovennævnte domme fra Domstolen, at i hvert enkelt tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt en bestemt transaktion bestående af en række ydelser og aktiviteter skal behandles som en levering af en vare eller en tjenesteydelse, skal den i forbindelse med undersøgelse af konkrete omstændigheder i den omtvistede sag behandles individuelt.
- 20 I dommen i de forenede sager C-308/96 og C-94/97 påpegede Domstolen endvidere, at en person i forbindelse med sin hotelvirksomhed ikke automatisk kan anses for at være en rejsetjenesteudbyder, hvis den kun leverer ydelser bestående i indkvartering, og ikke pakkerejser, hvor et af elementerne er indkvartering. Domstolen fastslog endvidere, at artikel 26, i sjette direktiv også finder anvendelse på de erhvervsdrivende, der ikke formelt er rejsebureauer, men som tilbyder ydelser, der indgår i rejser, og som til dette formål køber ydelser fra andre afgiftspligtige personer.
- 21 Det bemærkes, at ved afgørelsen om principperne for afgiftspålæggelse, når de i momslovens artikel 119 nævnte betingelser giver den rejsende mulighed for at købe en indkvarteringsydelse, der ikke er kombineret med andre tjenesteydelser, er Domstolens dom af 26. september 2013 i sagen C-193/11 Kommissionen mod Polen af væsentlig betydning. Heri forklarede Domstolen, at fortjenstmargenordningen tjener til at opnå en afbalanceret fordeling af indtægter fra opkrævning af denne afgift mellem medlemsstaterne. Med henvisning til artikel 307 i direktiv 2006/112/EF, understregede Domstolen, at 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. Den enkelte ydelse er afgiftspligtig i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har sit faste forretningssted, hvorfra han leverer ydelserne. Som følge heraf opnår den medlemsstat, hvor tjenesten forbruges (f.eks. leveret af en hoteloperatør), indtægter fra moms, og indtægterne fra fortjenstmargen hos det rejsebureau, der sælger en sådan tjenesteydelse til den rejsende, opnås af det land, hvor rejsebureauet har hjemsted.
- 22 Det angivne problem bør også vurderes i lyset af Domstolens dom af 19. december 2018 i sag C-552/17 Alpenchalets Resorts GmbH, som kræver pålæggelse af afgift på turistydelser under »fortjenstmargenordningen«.
- 23 Den forelæggende ret har anført, at i henhold til det grundlæggende princip for momssystemet, der er fastsat i momsdirektivets artikel 168, nemlig neutralitetsprincippet, er det ikke tilladt, at visse tjenesteydelser pålægges afgift efter den almindelige momsordning, mens konkurrerende ydelser pålægges afgift efter den forenklede »fortjenstmargenordning«. Derfor vil neutralitetsprincippet blive tilsidesat, hvis videresalg af indkvarteringsydelser uden tillægsydelser ville

blive pålagt afgift efter den almindelige momsordning, mens videresalg af samme indkvarteringsydelse ledsaget af en tillægsydelse ville drage fordel af den forenkede »fortjenstmargenordning«.

- 24 Domstolens svar for så vidt angår anvendelsen af artikel 306 i direktiv 2006/112/EF, inden for rammerne af det stillede spørgsmål, vil gøre det muligt at løse tvivlen vedrørende anvendelsen af den særlige »fortjenstmargenordning« på indkvarteringsydelser, hvor disse transaktioner ikke er ledsaget af tillægsydelser.

ARBEJDSDOKUMENT