

Mål C-108/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

16 februari 2022

Hänskjutande domstol

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

26 augusti 2021

Klagande:

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

Motpart:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Saken i det nationella målet

Möjligheten att tillämpa det särskilda förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning) enligt artikel 119 i mervärdesskattelagen på en klagandes återförsäljning av inkvarteringstjänster, som inte kompletteras av tilläggstjänster, som han tidigare köpt i eget namn från andra skattskyldiga.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tillämpning av artikel 306 på samordnade hotelltjänster.

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

”Ska artikel 306 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ... tolkas så, att den kan tillämpas på en beskattningsbar person som är samordnare av hotelltjänster och som köper och säljer inkvarteringstjänster till andra ekonomiska aktörer när dessa transaktioner inte åtföljs av några andra tilläggstjänster?”

Anförda gemenskapsrättsliga bestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 306-310.

Anförda nationella bestämmelser

Lagen av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden, som är en aktiv mervärdesskattebetalare, är en s.k. samordnare av hotelltjänster. Inom ramen för sin ekonomiska verksamhet erbjuder bolaget möjligheten boka inkvartering på hotell och andra inrättningar med liknande funktion i Polen och utomlands. Eftersom bolaget inte äger egen inkvartering köper det inkvarteringstjänster i eget namn och för egen räkning av andra skattskyldiga personer, som bolaget sedan säljer vidare till sina kunder. Bolagets kunder är företag. Bolaget säljer inte inkvarteringstjänster till privatpersoner. Beroende på kundernas behov och förväntningar tillhandahåller bolaget råd om val av boende och hjälp med researrangemang. Oftast tillhandahåller bolaget dock inte ytterligare tjänster till kunden i form av turistinformation eller rådgivning när det bokar och säljer vidare inkvartering. I det fallet är kunden endast intresserad av att köpa inkvarteringstjänster. Det pris till vilket bolaget säljer den enskilda inkvarteringstjänsten vidare inkluderar kostnaden för att förvärva tjänsterna och bolagets vinst i form av en transaktionsavgift för att göra bokningen.
- 2 Klaganden ställde följande fråga till Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktoratet för den nationella skatteupplysningen):

”Är bolagets återförsäljning av inkvarteringstjänster, som inte åtföljs av några tilläggstjänster och som bolaget köpt i eget namn från andra skattebetalare, momspliktig som turisttjänster med tillämpning av det särskilda förfarandet ’VAT marża’ enligt artikel 119 i mervärdesskattelagen?”
- 3 Enligt klaganden måste denna fråga besvaras jakande.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktoratet för den nationella skatteupplysningen) bedömde i ett förhandsbesked av den 27 april 2017 att klagandens uppfattning var felaktig. Enligt denna myndighet utgör hotelltjänster som består av övernattning, eventuellt med frukost, inte turisttjänster eftersom de inte är en heltäckande tjänst som innefattar flera tjänster i en.
- 5 Klagande överklagade det individuella förhandsbeskedet till domstolen i första instans, som bedömde att överklagandet var välgrundat. Domstolen i första instans anser att återförsäljning av inkvarteringstjänster hör till den vidare kategorin av

turisttjänster och därför kan beskattas enligt förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning).

- 6 Skattemyndigheten lämnade in ett kassationsöverklagande till den hänskjutande domstolen mot den ovannämnda domen.

Parternas huvudargument vid den nationella domstolen

- 7 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktoratet för den nationella skatteupplysningen) anförde att en turisttjänst är en heltäckande tjänst som tillhandahålls en turist och som innefattar de deltjänster utan vilka ett visst turistevenemang inte skulle kunna äga rum, varför organiserade eller individuella rekreationsresor i kombination med rekreation och underhållning (ett s.k. heltäckande evenemangsprogram) enligt myndighetens uppfattning bör betraktas som turisttjänster. Myndigheten påpekade att katalogen av tjänster som utgör turisttjänster vilka tillhandahålls av en arrangör är öppen, i vilken en särskild åtgärd, för att betraktas som en tjänst, bör syfta till att tillgodose ett specifikt behov hos kunden. Enligt myndigheten kommer förvärvet av de tjänster och varor som uppfyller turistens behov och förväntningar att, när det gäller tillhandahållande av turisttjänster, utgöra det beräkningselement som används för att fastställa vinstmarginalen.
- 8 Myndigheten anser att tillhandahållandet av turisttjänster, i den mening som avses i artikel 119 i mervärdesskattelagen, vilka omfattar en rad externa och interna tjänster, såsom hotell, catering och transport, har till syfte att organisera kundens vistelse utanför sin bostadsort, är nära förbundna med varandra och utgör ekonomiskt sett en helhet. Enligt myndigheten bör därför organiserade eller individuella fritidsresor i kombination med rekreation och underhållning (ett heltäckande evenemangsprogram) betraktas som turisttjänster. Myndigheten anser att den lagstadgade definitionen av turisttjänster även omfattar hotelltjänster. Av ovanstående drog myndigheten slutsatsen att för att en viss tjänst ska betraktas som en turisttjänst måste den bestå av mer än en tjänst, vilket inte var fallet här.
- 9 Domstolen i första instans, som delade klagandens uppfattning, påpekade att förfarandet för beskattning av turisttjänster regleras i artikel 119 i mervärdesskattelagen. Genom denna bestämmelse införlivas artikel 306 i direktiv 112. I dessa bestämmelser föreskrivs att förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning) ska tillämpas på turisttjänster. Tillämpningen av detta förfarande utesluter möjligheten att dra av ingående moms på tjänster som ingår i turisttjänsten och som förvärvats för resenärens räkning.

Samtidigt påpekade domstolen att det även i nationell rättspraxis och doktrin har uppgetts att turisttjänster, som kan omfattas av förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning) i praktiken kan betraktas som hotelltjänster, även om de tillhandahålls utan ytterligare tilläggstjänster med koppling till organiseringen av vistelsen.

Enligt domstolen i första instans är det vid tolkningen av uttrycket ”turisttjänster” också rimligt att hänvisa till principerna för språklig tolkning och, för att underbygga resultatet av denna tolkning, även hänvisa till en systematisk tolkning. Domstolen påpekade i detta sammanhang att enligt definitionen av begreppet turism i Polska språkets ordbok bör detta begrepp förstås som organiserade kollektiva eller individuella resor utanför den plats där kunden är fast bosatt, vandringsresor i främmande områden, med sightseeing eller rekreation som syfte. Eftersom syftet med tillhandahållandet av inkvartering är att tillgodose de grundläggande behoven hos personer som tillfälligt befinner sig utanför sin vanliga bostadsort, utgör tillhandahållandet av en sådan tjänst en form av turisttjänst.

- 10 Av ovanstående skäl delade domstolen i första instans klagandens uppfattning att under de omständigheter som beskrivs i ansökan om förhandsbesked ska de hotelltjänster som tillhandahålls av bolaget, i egenskap av oberoende tjänster, beskattas enligt förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning).

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 11 Den hänskjutande domstolen konstaterar att frågan i förevarande fall är frågan huruvida det för den rättsliga klassificeringen av en viss tjänst som en turisttjänst, vilken enligt artikel 119.1 i mervärdesskattelagen omfattas av det särskilda förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning), krävs att kriteriet att det ska röra sig om en heltäckande tjänst är uppfyllt och, följaktligen, huruvida en turisttjänst som köps från andra skattskyldiga personer i eget namn och som därefter säljs vidare, utan att kompletteras med ytterligare tilläggstjänster, kan utgöra en turisttjänst.
- 12 Svaret på ovanstående fråga blir beroende av den korrekta tolkningen av artikel 119.1 i mervärdesskattelagen, av vilken följer att beskattningsunderlaget för tillhandahållande av turisttjänster ska vara vinstmarginalen minus den skatt som ska betalas, om inte annat följer av punkt 5. Enligt artikel 119.2 i mervärdesskattelagen avses med vinstmarginal i punkt 1 skillnaden mellan det belopp som ska betalas av tjänstens mottagare och den faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande; med tjänster som är till direkt nytta för den resande avses tjänster som utgör en beståndsdel av turisttjänsterna som tillhandahålls, vilket särskilt omfattar transport, logi, kost och försäkring. I artikel 119.3 föreskrivs i sin tur att punkt 1 ska tillämpas, oavsett vem som köper turisttjänsten, om den beskattningsbara personen dels agerar som köpare av tjänsten i eget namn och för egen räkning, dels förvärvar varor och tjänster från andra beskattningsbara personer för kundens direkta räkning vid tillhandahållande av tjänsten.
- 13 Om alla ovan nämnda villkor är uppfyllda är det obligatoriskt att tillämpa det särskilda förfarandet för beskattning av turisttjänster ”VAT marża”

(vinstmarginalbeskattning). För att vinstmarginalen av en tjänst som tillhandahålls av en beskattningsbar person ska kunna beskattas måste den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsten agera för kundens räkning i eget namn och för egen räkning samt förvärva varor eller tjänster från den beskattningsbara personen för kundens direkta räkning.

- 14 Den hänskjutande domstolen konstaterar att mervärdesskattelagen inte innehåller någon definition av uttrycket ”turisttjänst”. För att fastställa vilka tjänster som omfattas av förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning) är det därför motiverat att hänvisa till innehållet i bestämmelserna i artikel 306 i direktiv 2006/112/EG (tidigare 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 [; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28], nedan kallat sjätte direktivet), vars bestämmelser om beskattning av turisttjänster införlivas genom artikel 119.1 och 119.2 i mervärdesskattelagen.
- 15 Enligt artikel 306.1 i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna tillämpa det särskilda förfarandet för mervärdesskatt på transaktioner som utförs av resebyråer i den mån de agerar i eget namn gentemot sina kunder och använder varor som levereras och tjänster som utförs av andra beskattningsbara personer för att genomföra resan.
- 16 Det bör noteras att medan begreppet ”turisttjänster” används i artikel 26 i det sjätte direktivet, förekommer detta begrepp inte längre i artikel 306 och följande artiklar i direktiv 2006/112. Båda bestämmelserna gäller tjänster som tillhandahålls av resebyråer och researrangörer. I det sjätte direktivet beskrivs artikel 26 som ”Särskilda regler för resebyråer”, medan kapitel 3, avdelning XII, i direktiv 2006/112 har titeln ”Särskild ordning för resebyråer”. I båda direktiven tillämpas därför systemet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning) på enheter som tillhandahåller vissa tjänster.
- 17 Den hänskjutande domstolen konstaterar att för att avgöra om en enskild komplex transaktion ska klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster måste dess dominerande beståndsdelar identifieras.
- 18 Denna uppfattning bekräftas av de domar som EU-domstolen meddelade den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, samt den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays (som avsåg det tidigare gällande direktivet). Det framgår av dess domar att, när det gäller en heltäckande tjänst som består av flera transaktioner, utgör alla dessa transaktioner eller leveranser en enda leverans i mervärdesskattehänseende, under förutsättning att dessa transaktioner ur ekonomisk synvinkel utgör en enda helhet och att det skulle vara konstlat att skilja dem åt.
- 19 Av domstolens ovan nämnda domar följer att varje fall där det råder tvivel om huruvida en specifik transaktion som består av en uppsättning tjänster och

verksamheter ska behandlas som ett tillhandahållande eller som en tjänst ska prövas enskilt, med beaktande av de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet.

- 20 I domen i de förenade målen C-308/96 och C-94/97 konstaterade EU-domstolen även att ett hotellföretag inte automatiskt kan anses tillhandahålla turisttjänster om det endast erbjuder en hotelltjänst och inte en heltäckande tjänst, där en del är logi. EU-domstolen ansåg också att artikel 26 i sjätte direktivet var tillämplig även på enheter som inte formellt sett är resebyråer men som erbjuder paketresor i eget namn och för detta ändamål köper tjänster av andra beskattningsbara personer.
- 21 Vid fastställandet av beskattningsprinciperna under de villkor som beskrivs i artikel 119 i mervärdesskattelagen, när det är möjligt för turister att köpa en hotelltjänst som inte är kombinerad med andra tilläggstjänster, är EU-domstolens dom av den 26 september 2013 i mål C-193/11, kommissionen mot Polen, relevant. I nämnda dom förklarade EU-domstolen att vinstmarginalbeskattningen tjänar syftet att på ett rättvist sätt fördela intäkterna från uppbörden av denna skatt mellan medlemsstaterna. Med hänvisning till artikel 307 i direktiv 2006/112 betonade domstolen att transaktioner som utförs av resebyråer på de villkor som anges i artikel 306 för tillhandahållande av resor anses utgöra en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller resenären. Detta enda tillhandahållande ska beskattas i den medlemsstat där resebyrån har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs. Följaktligen får den medlemsstat där tjänsten i fråga konsumeras (t.ex. tillhandahålls av ett hotellföretag) momsintäkterna från denna tjänst och den stat där resebyrån som säljer tjänsten till resenären är etablerad får intäkterna från vinstmarginalen.
- 22 Det identifierade problemet bör också bedömas mot bakgrund av EU-domstolens dom av den 19 december 2018 i mål C-552/17 Alpenchalets Resorts GmbH, av vilken det framgår att turisttjänster måste beskattas enligt systemet med ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning).
- 23 Den hänskjutande domstolen konstaterar att det inom ramen för den grundläggande principen för mervärdesskattesystemet som anges i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, nämligen neutralitetsprincipen, inte är tillåtet att vissa tjänster beskattas enligt de allmänna reglerna medan konkurrerande tjänster beskattas enligt den förenklade metoden ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning). Det skulle därför kunna strida mot neutralitetsprincipen om återförsäljning av inkvarteringstjänster utan tilläggstjänster beskattades enligt de allmänna reglerna, medan återförsäljning av samma inkvarteringstjänst kompletterad med tilläggstjänster skulle omfattas av den förenklade metoden ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning).
- 24 För att undanröja tvivel gällande tillämpningen av det särskilda förfarandet ”VAT marża” (vinstmarginalbeskattning) på hotelltjänster som inte åtföljs av andra tilläggstjänster skulle det vara användbart att ta del av EU-domstolens bedömning gällande tillämpningsområdet för artikel 306 i direktiv 2006/112.