EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 6.5.2020
COM(2020) 168 final

MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET

i enlighet med artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG

1. BAKGRUND

Enligt artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[1] (nedan kallat *mervärdesskattedirektivet*) får rådet enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt. Förfarandet medger avvikelse från de allmänna principerna för mervärdesskatt, och varje sådan avvikelse bör därför, i enlighet med Europeiska unionens domstols rättspraxis, vara proportionell och begränsad.

Genom en skrivelse som registrerades hos kommissionen den 10 februari 2020 ansökte Danmark om att få införa en åtgärd som avviker från artikel 308 i mervärdesskattedirektivet. Genom en skrivelse av den 10 mars 2020 underrättade kommissionen, i överensstämmelse med artikel 395.2 i mervärdesskattedirektivet, övriga medlemsstater om Danmarks ansökan. Genom en skrivelse av den 11 mars 2020 underrättade kommissionen Danmark om att den hade alla uppgifter som den ansåg sig behöva för att kunna handlägga ärendet.

Enligt artikel 308 i mervärdesskattedirektivet ska som generell regel en resebyrås marginal anses som beskattningsunderlag inom ramen för den särskilda ordningen för resebyråer, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som ska 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. Syftet med den avvikelse som Danmark har ansökt om att få tillämpa är att införa en regel för beräkningen av den kostnad för persontransport som ska ligga till grund för beräkningen av resebyråns vinstmarginal, om det finns parter i transaktionskedjan som har en nära förbindelse med resebyrån. Denna kostnad ska vara den betalning som mottas av det sista företag i kedjan som inte har nära förbindelse med resebyrån.

2. ORDNINGEN FÖR RESEBYRÅER

Denna särskilda ordning återfinns i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet och infördes på grund av de särskilda egenskaper som utmärker branschen. Resebyråernas tjänster utgörs vanligen av ett paket med olika tjänster, främst transport- och logierbjudanden från tredje part. Resebyråerna säljer sedan paketen i eget namn till sina kunder. Tjänsterna är sammansatta och tillhandahålls på olika platser, vilket gör att det är extra svårt att tillämpa de normala reglerna när det gäller platsen för beskattning, beskattningsunderlaget och avdrag för ingående mervärdesskatt.

Enligt artikel 307 i mervärdesskattedirektivet ska alla transaktioner som en resebyrå genomför i samband med en resa anses som ett enda tillhandahållande av tjänster. Den

[1] EUT L 347, 11.12.2006, s. 1.

vinstmarginal som resebyrån erhåller genom att tillhandahålla en paketresa utgör beskattningsunderlaget, och resebyrån har därför inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Som platsen för beskattning av resebyråns tillhandahållande av tjänster gäller den plats där man har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller där man har ett fast etableringsställe från vilket det enda tillhandahållandet av tjänster görs eller, om detta inte är möjligt, den plats där man är bosatt eller stadigvarande vistas.

Den särskilda ordningen för mervärdesskatt syftar till att

a) förenkla tillämpningen av EU:s mervärdesskatteregler för dessa tillhandahållanden av tjänster, i synnerhet för att undvika att en resebyrå ska behöva registrera sig för mervärdesskatt i var och en av de medlemsstater där de tjänster som de köper utförs,

b) säkerställa att mervärdesskatteintäkterna tillfaller den medlemsstat där slutkonsumtionen av varje enskild del av tillhandahållandet av tjänster sker, så att mervärdesskatteintäkterna för tjänster som använts under resans gång, t.ex. hotell-, restaurang- eller transporttjänster, går till den medlemsstat där den resande använder tjänsten, och mervärdesskatten på resebyråns marginal återförs till den medlemsstat där resebyrån är etablerad.

3. ANSÖKAN

Danmark begär, i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet, att rådet, på förslag av kommissionen, bemyndigar landet att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 308 i mervärdesskattedirektivet när det gäller fastställandet av det beskattningsunderlag som ska tillämpas inom ramen för den särskilda ordningen för resebyråer när de parter som är involverade i resebyråns transaktioner har en nära förbindelse med resebyrån. I dessa fall skulle det alltså inte vara betalningen till den beskattningsbara person som *har* en nära förbindelse, utan betalningen till det sista företag i transaktionskedjan som *inte har* en nära förbindelse med resebyrån som skulle vara den kostnad för persontransport som ligger till grund för beräkningen av resebyråns vinstmarginal.

Danmark hävdar att införandet av den avvikande åtgärden är nödvändigt för att bekämpa bedrägeri i resebyråbranschen. Åtskilliga resebyråer har minskat sina betalningar av mervärdesskatt genom att etablera dotterbolag som köper flygbiljetter från flygbolag, varefter de säljs till resebyrån till ett artificiellt högt pris. Därigenom minskar vinsten för resebyrån och därmed även beskattningsunderlaget. Dotterbolaget uppnår däremot ovanligt höga vinstmarginaler. Köp och försäljning av internationella flygbiljetter omfattas dock inte av mervärdesskatt i Danmark. Dotterbolaget behöver därför inte deklarera eller betala någon mervärdesskatt för dessa köp och försäljningar.

De danska skattemyndigheterna uppskattar att förlusten i mervärdesskatteintäkter på grund av detta under åren 2014–2017 ökade från 3,5 miljoner till 25,0 miljoner danska

kronor. Denna förlust kommer sannolikt att öka ytterligare under de kommande åren. De resebyråer som använder sig av dessa otillbörliga metoder får dessutom en konkurrensfördel, vilket tvingar andra resebyråer att göra på samma sätt för att behålla sin konkurrenskraft.

Genom att fastställa att betalningen till det sista företag i transaktionskedjan som inte har nära förbindelse med resebyrån ska vara den kostnad som används vid beräkningen av resebyråns marginal, skulle Danmark motverka dessa otillbörliga metoder i resebyråbranschen.

4. KOMMISSIONENS UPPFATTNING

När kommissionen får in ansökningar i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet granskar den ansökningarna för att försäkra sig om att de grundläggande villkoren för att godkänna en avvikelse är uppfyllda, dvs. att de föreslagna särskilda åtgärderna förenklar förfarandena för beskattningsbara personer och/eller skatteförvaltningen, eller att förslaget hindrar vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. I detta sammanhang har kommissionen alltid intagit ett restriktivt och försiktigt förhållningssätt för att säkerställa att avvikelserna är begränsade, nödvändiga och proportionella och inte undergräver det allmänna mervärdesskattesystemet.

Varje avvikelse från de regler som föreskrivs enligt ordningen för resebyråer kan därför inte vara annat än en sista utväg och en nödåtgärd och måste ge garantier för att den godkända avvikelsen är nödvändig och utgör ett undantag.

Av ansökan framgår att åtgärden syftar till att motverka otillbörliga metoder som tillämpas för att minska den marginal som används som beskattningsunderlag för transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer. Minskningen åstadkoms genom att tillhandahållandet av internationella flygbiljetter inte omfattas av mervärdesskatt i Danmark, och därmed deklareras eller betalas ingen mervärdesskatt för dessa tillhandahållanden. Med andra ord skulle dessa tillhandahållanden av tjänster i Danmark inte omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer. Kommissionens avdelningar delar inte bedömningen att dessa tillhandahållanden inte omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer och därmed kan omfattas av den skattebefrielse som gäller för persontransport.

I sin dom i målet Madgett och Baldwin[2] fastställde Europeiska unionens domstol att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som ska tillämpas på resebyråer och researrangörer också är för handen i de fall då näringsidkaren inte är en resebyrå eller en researrangör i allmän bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet, till exempel en hotellrörelse. En tolkning enligt vilken artikel 26 i

[2] Domstolens dom av den 22 oktober 1998, C-94/97, Madgett och Baldwin, ECLI: EU:C:1998:496.

sjätte direktivet (nu artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet) endast ska tillämpas på näringsidkare som är resebyråer eller researrangörer i allmän bemärkelse skulle medföra att tjänster som motsvarar varandra kom att omfattas av olika bestämmelser beroende på näringsidkarens formella klassificering.

I sin dom i målet Alpenchalets Resorts[3] slog domstolen vidare fast att redan en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad som hyrs ut av andra beskattningsbara personer eller ett sådant tillhandahållande av en semesterbostad som åtföljs av underordnade tilläggstjänster utgör, oberoende av betydelsen av dessa tilläggstjänster, i sig en enda tjänst som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.

Det bör noteras att domstolen i sina domar i målen kommissionen mot Spanien[4] och kommissionen mot Tyskland[5] slog fast att den särskilda ordningen inte bara är tillämplig på tjänster som tillhandahålls direkt till den resande, utan även på tjänster som tillhandahålls alla slags kunder, dvs. även transaktioner mellan företag.

Redan en resebyrås eller researrangörs tillhandahållande av flygbiljetter omfattas därmed av den särskilda ordningen för resebyråer. När en sådan transaktion utförs av en annan beskattningsbar person än en resebyrå eller researrangör, såsom är fallet med ett dotterbolag till resebyrån, omfattas den också av den särskilda ordningen för resebyråer. Att kunden inte är den resande utesluter inte att den särskilda ordningen är tillämplig.

Europeiska unionens domstol konstaterade också i sin dom i målet Alpenchalets Resorts att transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa ska, i skattehänseende, anses som ett enda tillhandahållande av tjänster av resebyrån till den resande. Härav följer att, eftersom tillhandahållandet av semesterlogi omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer, är den skattemässiga behandlingen av tillhandahållandet inte underkastad de regler som är tillämpliga på tillhandahållandet av semesterlogi, utan är underkastad den särskilda ordningen som inrättats genom mervärdesskattedirektivet för resebyråns tillhandahållande av en enda tjänst.

Eftersom dotterbolagets tillhandahållande av flygbiljetter redan omfattas av ordningen för resebyråerna kan det således inte betraktas som mervärdesskattebefriad persontransport. Detta tillhandahållande ska beskattas enligt nämnda ordning, vilket betyder att normalskattesatsen ska tillämpas och att beskattningsunderlaget ska fastställas i enlighet med artikel 308 i mervärdesskattedirektivet.

Mot bakgrund av ovanstående har kommissionen dragit slutsatsen att en avvikelse enligt vilken beskattningsunderlaget inom ramen för ordningen för resebyråer får beräknas på

[3] Domstolens dom av den 19 december 2018, C-552/17, Alpenchalets Resorts, ECLI: EU:C:2018:1032.

[4] Domstolens dom av den 26 september 2013, C-189/11 m.fl., kommissionen/Spanien, ECLI: EU:C:2013:587.

[5] Domstolens dom av den 8 februari 2018, C-380/16, kommissionen/Tyskland, ECLI: EU:C:2018:76.

grundval av betalningen till det sista företag i transaktionskedjan som inte har en nära förbindelse med resebyrån, inte anses vara en lämplig lösning för att motverka otillbörliga metoder i branschen.

Danmark bör i stället se till att bestämmelserna enligt ordningen för resebyråer även tillämpas på transaktioner som utförs av dotterföretag som agerar som förmedlare.

Mer allmänt vill kommissionen framhålla att den för närvarande utvärderar tillämpningen och genomförandet av den särskilda ordningen för resebyråer i medlemsstaterna[6]. Ett offentligt samråd på nätet kommer att ge medlemsstaternas myndigheter, företag och allmänheten möjlighet att bidra till denna utvärdering.

5. SLUTSATS

Mot bakgrund av ovan nämnda faktorer motsätter sig kommissionen Danmarks ansökan.

[6] https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents