



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3312-23

meddelad i Stockholm den 25 januari 2024

KLAGANDE

SJ AB, 556196-1599

Ombud: Mattias Fri
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 4 maj 2023 i ärende dnr 72-22/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Om en resebyrå i eget namn förmedlar en resetjänst tillämpas särskilda mervärdesskattebestämmelser i stället för de allmänna bestämmelserna. Det som resebyrån på det sättet tillhandahåller resenären ska anses som ett tillhandahållande av en enda tjänst. Skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget av en sådan tjänst. Beskattningsunderlaget utgörs av resebyråns vinstmarginal.
2. Ett företags egenproducerade tjänst som tillhandahålls resenärer omfattas inte av de särskilda skattereglerna för resebyråer utan av mervärdeskattelagens allmänna bestämmelser. För tillhandahållande av persontransporter gäller en reducerad skattesats om 6 procent. En egenproducerad persontransporttjänst är tillhandahållen i Sverige om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. Om någon del genomförs utomlands anses tjänsten i sin helhet tillhandahållen utomlands.
3. SJ AB utför och säljer persontransporter på järnväg. Utöver de egenproducerade resorna säljer SJ även andra trafikföretags resor. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om dess försäljning av andra trafikföretags resor omfattas av de särskilda mervärdesskattebestämmelserna för resebyråer. I ansökan anges följande.
4. Bolaget tillhandahåller en enda tjänst, en persontransporttjänst, och de särskilda mervärdesskatteablreglerna för resebyråer ska inte tillämpas i fråga om bolagets tillhandahållande av andra trafikföretags resor. Rättsläget har förändrats sedan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 not. 80 genom senare rättspraxis från EU-domstolen.
5. Försäljningen av andra operatörers resor sker via bolagets försäljningskanaler. Villkoren för detta regleras i avtal som SJ har ingått med andra trafikföretag

samt delvis i Samtrafikens Partneravtal, ett samarbete mellan olika trafikföretag. Gentemot resenären anges SJ som säljare samtidigt som det av biljetten framgår vilken trafikoperatör som trafikerar respektive sträcka. SJ ombesörjer bokning, utställande av biljetter, kvitton eller fakturor samt tar betalt av resenären och står risken för utebliven betalning.

6. SJ önskade besked om två olika typfall av resor utgör sådan förmedling av persontransport som ska beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent, dvs. inte utgör ett sådant tillhandahållande av resetjänster som görs av resebyråer så att de särskilda reglerna för resebyråer ska tillämpas.
7. Typfall 1 avser försäljning av ett annat trafikföretags resa via SJ:s försäljningskanaler. Typfall 2 avser försäljning av ett annat trafikföretags resa via SJ:s försäljningskanaler i kombination med en resa som sker i SJ:s regi.
8. SJ önskade även besked beträffande ytterligare ett typfall, typfall 3, nämligen om försäljning av ett annat trafikföretags resa via SJ:s försäljningskanaler i kombination med en resa som sker i SJ:s regi, vilken till viss del trafikeras utomlands. Den fråga SJ ville ha besvarad var om resorna utgör en sådan förmedling av persontransport som anses tillhandahållen utomlands i sin helhet, dvs. inte till någon del utgör en sådan förmedling av resor som görs av resebyråer där de särskilda reglerna för resebyråer ska tillämpas.
9. Skatterättsnämnden fann att SJ:s försäljning av resan enligt typfall 1 och den första delen av resan, som inte genomförs i egen regi, enligt typfallen 2 och 3, omfattas av de särskilda bestämmelserna för resebyråer. Nämnden fann vidare att de allmänna bestämmelserna om tillhandahållande av persontransporter är tillämpliga på den andra delen av resan enligt typfallen 2 och 3, vilket, såvitt gäller typfall 3, inkluderar hela sträckan som till viss del går utomlands. Skatterättsnämnden menade att rättsläget inte, i något för frågorna avgörande hänseende, hade förändrats sedan rättsfallet HFD 2011 not. 80 och att

förutsättningarna i det rättsfallet och i det nu aktuella ärendet i stort sett var desamma.

YRKANDEN M.M.

10. *SJAB* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att bolagets tillhandahållande enligt respektive typfall utgör en enda tjänst avseende persontransporter och att de särskilda skattebestämmelserna för resebyråer inte är tillämpliga. För det fall att Högsta förvaltningsdomstolen inte anser att det följer av EU-domstolens avgörande *Star Coaches*, C-220/11, EU:C:2012:120, att de särskilda bestämmelserna inte ska tillämpas, yrkas att förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen. Bolaget menar att det av det rättsfallet framgår att en förutsättning för att agera som en resebyrå är att tillhandahållandet innehåller något mer än en persontransport och att tjänsterna inte utgör ett enda tillhandahållande.
11. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering m.m.

12. En persontransporttjänst är enligt 5 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land. All annan omsättning av persontransporttjänster anses som omsättning utomlands enligt 5 kap. 1 §.
13. Enligt 6 kap. 7 § gäller att om någon i eget namn förmedlar en tjänst för annans räkning och uppbar likviden för tjänsten så ska vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av tjänsten denna anses omsatt av såväl denne som av huvudmannen.

14. I 7 kap. 1 § tredje stycket föreskrivs att mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för personbefordran.
15. I 9 b kap. finns särskilda bestämmelser för resebyråverksamhet. Enligt 1 § första stycket tillämpas bestämmelserna vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar tjänster från andra beskattningsbara personer eller förmedlar tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär ska anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses enligt andra stycket även researrangör. Bestämmelserna i paragrafen har sin motsvarighet i artiklarna 306 och 307 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
16. Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt beslut har 1994 års mervärdesskattelag upphävts och ersatts av mervärdesskattelagen (2023:200) som tillämpas från och med den 1 juli 2023. Bestämmelser med motsvarande innebörd finns i den nya lagen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhandsavgörande från EU-domstolen

17. Högsta förvaltningsdomstolen finner att mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra de unionsrättsliga frågor som aktualiseras i målet. Yrkandet om att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen ska därför avslås.

Ska de särskilda skattebestämmelserna för resebyråer tillämpas?

18. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2011 not. 80, som avsåg samma rättsfråga, funnit att den omständigheten att en tågoperatörs tillhandahållande endast avsåg en enda tjänst – en resa – som utfördes av en annan tågoperatör inte medförde att 9 b kap. mervärdesskattelagen inte skulle vara tillämpligt. I rättsfallet hänvisades bl.a. till EU-domstolens avgörande Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435.
19. Frågan är då om rättsläget har förändrats efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande genom senare praxis från EU-domstolen.
20. Högsta förvaltningsdomstolen kan – i likhet med Skatterättsnämnden – inte finna annat än att EU-domstolens avgörande Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, måste uppfattas på så sätt att domstolen bekräftar den praxis som bl.a. följer av domstolens avgörande Van Ginkel. Vidare uttalar domstolen att målet Star Coaches inte gör det möjligt att dra någon annan slutsats. Domstolen konstaterar att det målet inte avser en sådan situation där transporttjänsterna tillhandahålls direkt till resenären utan i stället avser situationen att en underleverantör tillhandahåller tjänsten till en resebyrå (punkterna 25–32).
21. Högsta förvaltningsdomstolen noterar vidare att EU-domstolen efter Skatterättsnämndens beslut har avgjort ytterligare ett mål (Direktor Krajowej Informacji Skarbowej, C-108/22, EU:C:2023:522) med likartade förutsättningar som i domstolens avgörande Van Ginkel och som kan appliceras på det nu aktuella målet. Domstolen bekräftar i detta senare avgörande tidigare uttalanden om att de särskilda bestämmelserna för resebyråer är tillämpliga redan på en resebyrås tillhandahållande av en semesterbostad, som hyrs ut av andra beskattningsbara personer (punkt 28).

22. Av det sagda följer enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning att rättsläget inte har förändrats sedan rättsfallet HFD 2011 not. 80. Mot denna bakgrund och då förutsättningarna i förevarande mål i huvudsak motsvarar de som prövades då, finner Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelserna i 9 b kap. mervärdesskattelagen ska tillämpas på de resor som SJ förmedlar åt andra trafikföretag och säljer i eget namn till en resenär, dvs. de resor eller de delar av resor som inte är egenproducerade.
23. I övrigt är, som Skatterättsnämnden funnit, mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser tillämpliga på resorna, inklusive den del av resan i typfall 3 som till viss del trafikeras utomlands vilken, givet förutsättningarna, ska anses som en egenproducerad tjänst som tillhandahålls utomlands.
24. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Per Classon, Mahmut Baran, Marie Jönsson och Linda Haggren.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.