

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

13. marts 2014 (*)

»Moms – særordning for rejsebureauer – transaktioner foretaget uden for Den Europæiske Union – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 28, stk. 3 – direktiv 2006/112/EF – artikel 370 – »standstill«-klausul – ændring af den nationale lovgivning, mens fristen for gennemførelse løber«

I sag C-599/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) ved afgørelse af 24. oktober 2012, indgået til Domstolen den 20. december 2012, i sagen:

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

mod

FOD Financiën,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.G. Fernlund (refererende dommer), og dommerne C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Jetair NV og BTW-eenheid BTWE Travel4you ved advocaat H. Vandebergh
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved W. Roels, C. Soulay og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede
- Rådet for Den Europæiske Union ved A.-M. Colaert og E. Chatziioakeimidou, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af den »standstill«-klausul, der er fastsat i artikel 28, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), og i artikel 370 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), af momsdirektivets artikel 153 og 309 og af artikel 43 EF og 56 EF samt gyldigheden af momsdirektivets artikel 370.

2 Anmodningen er indgivet under to sager mellem henholdsvis Jetair NV (herefter »Jetair«) og BTW-eenheid BTWE Travel4you (herefter »Travel4you«), en sammenslutning af flere virksomheder, som betragtes som én samlet afgiftsmæssig person i forbindelse med merværdiafgift (herefter »moms«), på den ene side og FOD Financiën (den føderale skatte-, told- og afgiftsmyndighed) på den anden side vedrørende afslag på anmodninger om tilbagebetaling af moms indgivet af sagsøgerne i forbindelse med rejser organiseret uden for Den Europæiske Union.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 1 bestemte:

»Medlemsstaterne tilpasser deres nugældende ordning for [moms] til bestemmelserne i de følgende artikler.

De vedtager de nødvendige administrativt og ved lov fastsatte bestemmelser, for at deres således tilpassede ordning kan træde i kraft snarest muligt og senest den 1. januar 1978.«

4 Sjette direktivs artikel 26, stk. 1 og 3, havde følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne anvender [momsen] på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt som disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. [...]

[...]

3. Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14), er fritaget for afgift. [...]

5 Sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), og stk. 4, som findes i afsnit XVI med overskriften »Overgangsbestemmelser«, bestemte:

»3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

a) fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er fritaget i henhold til artikel [...] 15, og

som er anført i bilag E

[...]

4. Overgangsperioden er indledningsvis fastsat til fem år fra den 1. januar 1978. [...]«

6 De transaktioner, der var omhandlet i sjette direktivs artikel 15, nr. 14), og gentaget i bilag E hertil, omfattede »tjenesteydelser præsteret af de i artikel 26 omhandlede rejsebureauer og af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning, i forbindelse med rejser uden for Fællesskabet«.

Momsdirektivet

7 Momsdirektivets artikel 153 bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved de i kapitel 6, 7 og 8 omhandlede transaktioner eller ved transaktioner, som gennemføres uden for Fællesskabet.

[...]«

8 Momsdirektivets artikel 306, stk. 1, som findes under afsnit XII i kapitel 3 med overskriften »Særordning for rejsebureauer«, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt 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.

Denne særordning finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 79, stk. 1, litra c), finder anvendelse ved beregning af afgiftsgrundlaget.«

9 Momsdirektivets artikel 309 har følgende ordlyd:

»Hvis de transaktioner, som udføres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets ydelser med virksomhed som formidler, der i medfør af artikel 153 er fritaget for afgift.

[...]«

10 Momsdirektivets artikel 370 bestemmer:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 lagde afgift på de transaktioner, som er anført i bilag X, del A, kan fortsætte med at gøre det.«

11 Følgende bestemmes i nr. 4) i del A med overskriften »Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at lægge afgift på« i bilag X til dette direktiv:

»[y]delser leveret af de i artikel 306 omhandlede rejsebureauer og af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning, i forbindelse med rejser uden for Fællesskabet«.

Belgisk ret

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og sagens akter ved Domstolen, at den relevante

belgiske ret fremgår af code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift), som indført ved lov af 3. juli 1969 (*Moniteur belge* af 17.7.1969, s. 7046), i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«).

13 Det er ubestridt, at ydelser leveret af rejsebureauer, som bestod i at arrangere rejser uden for Den Europæiske Union, før den 1. december 1977 var momsfrataget.

14 Momsloven blev ændret ved en lov af 29. november 1977, som trådte i kraft den 1. december 1977, og som pålagde moms på disse transaktioner.

15 Det fremgår ligeledes af de sagsakter, som er fremlagt for Domstolen, at momsloven blev ændret på ny ved kongelig bekendtgørelse af 28. december 1999, som trådte i kraft den 1. januar 2000. I henhold til denne anordning var rejsebureauernes ydelser vedrørende rejser foretaget uden for Unionen ikke længere sidestillet med formidlende virksomhed. Disse transaktioner var ikke desto mindre fortsat momspligtige.

De faktiske omstændigheder i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

16 Jetair er et belgisk selskab, som er momspligtig for sin virksomhed som rejsebureau. Fra den 1. februar 2009 har selskabet været en del af koncernen Travel4you, som også omfatter seks andre selskaber, der udfører sådan virksomhed.

17 Jetair og Travel4you arrangerer ferierejser, hvorved de benytter tjenesteydelser fra tredjemand, bl.a. hoteller og flyselskaber.

18 Da de er af den opfattelse, at rejser arrangeret uden for Unionen ikke er momspligtige, har de hver især indgivet en anmodning om tilbagebetaling af den moms, de er blevet opkrævet for sådanne rejser.

19 Den første anmodning vedrørte momsbeløb vedrørende rejser arrangeret i perioden fra 2001 til 2006 og er omfattet af en momsangivelse fra september 2007. Da momskontrollen i Oostende havde tilkendegivet sine indvendinger mod de angivne beløb, foretog de en indeholdelse af et beløb på ca. 55 700 000 EUR og optog en rapport over overtrædelsen.

20 Den anden anmodning vedrørte moms på rejser arrangeret i perioden fra 2007 til januar 2010 og var omfattet af en momsangivelse fra marts 2010. Da momskontrollen i Oostende havde tilkendegivet sine indvendinger mod de angivne beløb, foretog de en indeholdelse af et beløb på ca. 37 600 000 EUR og optog en rapport over overtrædelsen.

21 Jetair og medlemmerne af Travel4you anlagde henholdsvis den 21. december 2010 og den 24. oktober 2011 sag ved rechtbank van eerste aanleg te Brugge (ret i første instans i Brugge), der forenede de to sager.

22 Ved den forelæggende ret har sagsøgerne gjort gældende, at overgangsbestemmelsen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, ikke giver den belgiske lovgiver mulighed for at ændre sin lovgivning i en retning, der går imod direktivet, på et tidspunkt umiddelbart før dette direktiv træder i kraft. De har anført, det følger af direktivets artikel 26, stk. 3, som er gentaget i momsdirektivets artikel 309, at hvis de transaktioner, som udføres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Unionen, skal rejsebureauets aktivitet være fritaget for afgift.

23 Da FOD Financiën derimod har anført, at den belgiske lovgiver i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, kunne vælge at opkræve afgift på sådanne transaktioner, er den forelæggende ret i tvivl om afgørelsen af tvisterne i hovedsagen.

24 På denne baggrund har rechtbank van eerste aanleg te Brugge besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Må Belgien ændre sin lovgivning på den måde, at en fritaget tjenesteydelse – in casu rejser uden for Unionen – pålægges afgift på et tidspunkt (1.12.1977) umiddelbart før indførelsen af sjette momsdirektiv (1.1.1978), og således omgå standstill-klausulen i artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv ([momsdirektivets] artikel 370 [...]), der bestemmer, at der kun fortsat må opkræves afgift af sådanne rejser, såfremt de allerede var pålagt afgift før indførelsen af sjette direktiv?

2) Skulle Belgien fra den 13. juni 1977 (datoen for sjette direktivs offentliggørelse) have undladt at opkræve afgift af rejser uden for Unionen?

3) Tilsidesætter Belgien artikel 309 i [momsdirektivet] derved, at rejsebureauer for så vidt angår deres tjenesteydelser uden for Fællesskabet ikke ligestilles med formidlere, og disse tjenesteydelser alligevel fortsat pålægges afgift?

4) Tilsidesætter artikel 309, 153 og 370 i samt bilag X til [momsdirektivet] [EU-]rettens almindelige principper, lighedsprincippet, proportionalitetsprincippet og bestemmelserne om fri bevægelighed for personer, varer og tjenesteydelser, bl.a. [...] artikel [43 EF og 56 EF], derved, at medlemsstaterne kan vælge, om de vil lægge afgift på ydelser vedrørende rejser uden for [Unionen] eller ej?

5) Er det i strid med fællesskabsrettens principper, især ligheds- og proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, at den belgiske stat i kongelig bekendtgørelse af 28. november 1999 hvad angår rejser uden for Unionen kun gjorde rejsebureauer afgiftspligtige, men ikke formidlere?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

25 Det bemærkes indledningsvis, at i henhold til EØF-traktatens artikel 191, stk. 2, som fandt anvendelse ved vedtagelsen af sjette direktiv, meddeles direktiver dem, de er rettet til, og får virkning ved denne meddelelse. Det er således ikke tidspunktet for offentliggørelsen, men tidspunktet for meddelelsen af sjette direktiv til den pågældende medlemsstat, der er relevant for at afgøre, hvornår direktivets gennemførelsesperiode begynder.

26 Det skal ligeledes bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede lovgivningsændring, som blev vedtaget den 1. december 1977 har fundet sted mellem datoen for meddelelse af sjette direktiv til Kongeriget Belgien den 23. maj 1977 og det tidspunkt, hvor dette direktiv skulle være gennemført i denne medlemsstat i henhold til dets artikel 1, nemlig den 1. januar 1978. Ændringen har følgelig fundet sted i gennemførelsesperioden for sjette direktiv i den pågældende medlemsstat.

27 Med de to første spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret således nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 28, stk. 3, og momsdirektivets artikel 370 er til hinder for, at en medlemsstat før den 1. januar 1978 i gennemførelsesperioden for sjette direktiv indfører en bestemmelse, der ændrer den eksisterende lovgivning ved at pålægge moms på rejsebureauernes transaktioner vedrørende rejser gennemført uden for Unionen.

28 Det er ubestridt, at rejsebureauers ydelser i forbindelse med rejser gennemført uden for Unionen ifølge den i hovedsagen omhandlede lovgivning var momsfritaget frem til den 1. december 1977, og at de blev pålagt moms efter denne dato, skønt den særordning for rejsebureauer, der var fastlagt ved sjette direktiv i artikel 26, stk. 3, bestemte, at disse ydelser skulle være fritaget.

29 Sjette direktivs artikel 28, stk. 3, indførte imidlertid en »standstill«-klausul, hvorefter medlemsstaterne i den i sjette direktivs artikel 28, stk. 4, omhandlede periode fortsat kunne lade de transaktioner være afgiftspligtige, som var fritaget i henhold til direktivets artikel 15, og som var anført i bilag E til direktivet.

30 Den omhandlede periode, som var en overgangsperiode og oprindeligt fastsat til fem år regnet fra den 1. januar 1978, fortsatte efter denne tidsgrænse, som følge af at Rådet for Den Europæiske Union ikke handlede.

31 Det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 28, stk. 3 og 4, sammenholdt med direktivets artikel 15 og bilag E, at EU-lovgiver gav de medlemsstater, hvis lovgivning fastsatte, at de i direktivets artikel 26, stk. 3, omhandlede ydelser var momspligtige før den 1. januar 1978, mulighed for at fravige forpligtelsen til at fritage disse transaktioner.

32 Denne fortolkning understøttes af momsdirektivets artikel 370, som i det væsentlige gentager ordlyden af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, ved at fastsætte, at de medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 lagde afgift på de transaktioner, som er anført i bilag X, del A, til momsdirektivet, kan fortsætte med at pålægge disse afgift. Nr. 4) i dette bilag X, del A, henviser til ydelser leveret af rejsebureauer, der handler i den rejsendes navn og for hans regning, i forbindelse med rejser uden for Unionen.

33 Sagsøgerne er af den opfattelse, at medlemsstaterne kan fortsætte med at lægge afgift på de omhandlede transaktioner, i den udstrækning hvor disse transaktioner i henhold til national ret allerede var momspligtige før den 1. januar 1978. På grundlag af dom af 18. december 1997, Inter-Environnement Wallonie (sag C-129/96, Sml. I, s. 7411, præmis 45), mener sagsøgerne derimod ikke, at dette giver samme medlemsstater mulighed for at ændre deres lovgivning under gennemførelsesperioden for sjette direktiv ved at pålægge afgift på disse transaktioner.

34 Kommissionen har heroverfor anført, at den omhandlede lovgivningsændring ikke er i strid med sjette direktiv set i lyset af Inter-Environnement Wallonie-dommen, henset til direktivets udtrykkelige bestemmelser. Den har præciseret, at fravigelsen vedrørende rejsebureauer blev indført af EU-lovgiver netop for at tage højde for Kongerigets Belgiens betænkeligheder.

35 Det bemærkes, at i henhold til fast praksis skal de medlemsstater, som er adressater for et direktiv, mens fristen for dets gennemførelse løber, afholde sig fra at vedtage foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af det ved direktivet foreskrevne resultat i alvorlig fare (jf. bl.a. Inter-Environnement Wallonie-dommen, præmis 45, og dom af 4.7.2006, sag C-212/04, Adeneler m.fl., Sml. I, s. 6057, præmis 121).

36 Hvad angår sjette direktiv skal det følgelig undersøges, om en foranstaltning truffet af en

medlemsstat bestående i en ændring af den nationale lovgivning ved at pålægge afgift på de omhandlede transaktioner, mens fristen for direktivets gennemførelse løb, kunne bringe virkeliggørelsen af det ved direktivet foreskrevne resultat i alvorlig fare.

37 Som det er anført i denne doms præmis 31, forholder det sig i denne forbindelse således, at hvis medlemsstaterne pålagde afgift på de omhandlede transaktioner den 1. januar 1978, kunne de fortsætte med at gøre det efter denne dato. Da sjette direktiv udtrykkeligt fastsatte datoen den 1. januar 1978 som udgangspunkt for en eventuel opretholdelse af en afgiftspålæggelse, kan det ikke fastslås, at en lov, som pålægger afgift på de omhandlede transaktioner, og som er vedtaget før denne dato i løbet af gennemførelsesperioden for dette direktiv, kunne bringe virkeliggørelsen af det ved direktivet foreskrevne resultat i alvorlig fare.

38 Følgelig skal de to første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 28, stk. 3, og momsdirektivets artikel 370 ikke er til hinder for, at en medlemsstat før den 1. januar 1978 i gennemførelsesperioden for sjette direktiv indfører en bestemmelse, der ændrer den eksisterende lovgivning ved at pålægge moms på rejsebureauernes transaktioner vedrørende rejser gennemført uden for Unionen.

Det tredje spørgsmål

39 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstat tilsidesætter momsdirektivets artikel 309 derved, at rejsebureauernes ydelser ikke ligestilles med formidlers ydelser, som er fritaget, når de vedrører rejser gennemført uden for Unionen, og ved at pålægge moms på disse ydelser.

40 Momsdirektivets artikel 309, som indgår i det kapitel, der vedrører særordningen for rejsebureauer, som findes i direktivets artikel 306-310, og hvis anvendelsesområde er fastlagt i denne artikel 306, foreskriver fritagelse for visse rejsebureauydelser, nemlig ydelser, der gennemføres i forbindelse med rejser gennemført uden for Unionen, og som sidestilles med virksomhed som formidler, der i medfør af artikel 153 er fritaget for afgift.

41 Som det fremgår af denne doms præmis 32, giver momsdirektivets artikel 370 imidlertid mulighed for at fravige denne bestemmelse ved at give medlemsstaterne mulighed for at lægge afgift på de omhandlede transaktioner, hvis de var afgiftspligtige den 1. januar 1978.

42 Det følger heraf, at hvis en medlemsstat opfylder denne betingelse, er den ikke forpligtet til at anvende bestemmelserne i momsdirektivets artikel 309.

43 Det tredje spørgsmål skal følgelig besvares med, at en medlemsstat ikke tilsidesætter momsdirektivets artikel 309 ved ikke at ligestille rejsebureauers ydelser med formidlers ydelser, som er fritaget, når de vedrører rejser gennemført uden for Unionen, og ved at pålægge moms på disse ydelser, hvis de pålagde moms på sådanne ydelser den 1. januar 1978.

Det fjerde spørgsmål

44 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 370, sammenholdt med direktivets bilag X, del A, nr. 4), er i strid med EU-retten, særligt de almindelige retsprincipper, princippet om ligebehandling og proportionalitetsprincippet samt bestemmelserne vedrørende de grundlæggende frihedsrettigheder, idet den giver medlemsstaterne et valg mellem, om de vil pålægge afgift på ydelser i forbindelse med rejser gennemført uden for Unionen eller ej.

45 Som det fremgår af besvarelsen af det tredje spørgsmål, giver denne artikel 370,

sammenholdt med samme bilag X, del A, nr. 4), medlemsstaterne mulighed for at pålægge rejsebureauernes ydelser i forbindelse med transaktioner gennemført uden for Unionen afgift eller ej, såfremt disse ydelser var momspligtige den 1. januar 1978.

46 Det er ganske vist korrekt, at ved at give en sådan mulighed til medlemsstaterne, har momsdirektivets artikel 370 indført en anden ordning for de medlemsstater, der fortsætter med at pålægge afgift på de omhandlede transaktioner, end den, der gælder for de medlemsstater, der anvender bestemmelserne i momsdirektivets artikel 309 og fritager samme ydelser.

47 Det drejer sig imidlertid om en mulighed, som er tildelt som undtagelse på betingelse af, at kravet i den pågældende bestemmelse opfyldes.

48 Som Domstolen allerede har fastslået er opretholdelse af en undtagelsesordning en afspejling af den gradvise og stadig delvise karakter, som harmoniseringen af medlemsstaternes momslovgivning har (jf. i denne retning dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 50). Den tilsigtede harmonisering er endnu ikke gennemført, for så vidt som sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), og momsdirektivets artikel 370 giver medlemsstaterne tilladelse til fortsat at opretholde visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, der fandtes den 1. januar 1978, og som uden de nævnte tilladelser ville være uforenelige med disse direktiver (jf. i denne retning for så vidt angår sjette direktiv Eurodental-dommen, præmis 51).

49 Det tilkommer EU-lovgiver at fastsætte Unionens endelige ordning for momsfritage og således at gennemføre den gradvise harmonisering af de nationale lovgivninger på momsområdet (jf. dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 39).

50 Så længe EU-lovgiver ikke har fastsat denne endelige ordning, og medlemsstaterne kan opretholde deres eksisterende lovgivning, må det anerkendes, at der kan forekomme forskelle mellem disse lovgivninger, uden at disse forskelle er i strid med EU-retten.

51 Det fjerde spørgsmål skal følgelig besvares med, at momsdirektivets artikel 370, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 4), til dette direktiv, ikke er i strid med EU-retten, idet den giver medlemsstaterne mulighed for at fortsætte med at pålægge afgift på rejsebureauers ydelser i forbindelse med rejser gennemført uden for Unionen.

Det femte spørgsmål

52 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstat tilsidesætter EU-retten og særligt ligheds- og proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet ved at behandle rejsebureauer som omhandlet i sjette direktivs artikel 26, stk. 1, og momsdirektivets artikel 306 forskelligt fra formidlere og ved at fastsætte en bestemmelse såsom den i kongelig bekendtgørelse af 28. november 1999 fastsatte, hvorefter alene rejsebureauers ydelser og ikke formidlers ydelser er afgiftspligtige, når de angår rejser gennemført uden for Unionen.

53 Det fremgår af fast retspraksis, at ligebehandlingsprincippet, som princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for på momsområdet, kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (jf. bl.a. dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49 og 51, og af 7.3.2013, sag C-19/12, Efir, præmis 35).

54 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at de rejsebureauer, som er omfattet af momssærordningen, er defineret i sjette direktivs artikel 26, stk. 1, og i momsdirektivets artikel 306, som bureauer, der handler i eget navn over for den rejsende, og som til rejsens

gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer. Disse bestemmelser udelukker udtrykkeligt rejsebureauer, der alene handler som formidlere, fra særordningen.

55 Det fremgår af disse bestemmelser, at EU-lovgiver har fundet, at de to kategorier af rejsebureauer ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Domstolen har tidligere understreget, at det, som kendetegner virksomhed som rejsebureau, der er omfattet af sjette direktiv, er den omstændighed, at de udgør erhvervsdrivende, som organiserer rejser eller turistrejser i eget navn, og som lader afgiftspligtige tredjemænd levere de tjenesteydelser, der sædvanligvis er forbundet med denne form for virksomhed (dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 23).

56 Det følger heraf, at den nationale lovgiver ikke tilsidesætter EU-retten og særligt ligebehandlingsprincippet eller princippet om neutralitet ved at behandle disse to kategorier af erhvervsdrivende forskelligt.

57 Hvad angår proportionalitetsprincippet skal det blot bemærkes, at der ikke er rejst noget forhold, som kan udgøre en tilsidesættelse af dette princip.

58 Følgelig skal det femte spørgsmål besvares med, at en medlemsstat ikke tilsidesætter EU-retten og særligt ligheds- og proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet ved at behandle rejsebureauer som omhandlet i henhold til sjette direktivs artikel 26, stk. 1, og momsdirektivets artikel 306 forskelligt fra formidlere og ved at fastsætte en bestemmelse, såsom den i kongelig bekendtgørelse af 28. november 1999 fastsatte, hvorefter alene rejsebureauers ydelser og ikke formidlers ydelser er afgiftspligtige, når de angår rejser gennemført uden for Unionen.

Sagens omkostninger

59 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 28, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og artikel 370 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er ikke til hinder for, at en medlemsstat før den 1. januar 1978 i gennemførelsesperioden for sjette direktiv 77/388 indfører en bestemmelse, der ændrer den eksisterende lovgivning ved at pålægge merværdiafgift på rejsebureauernes transaktioner vedrørende rejser gennemført uden for Den Europæiske Union.**

2) **En medlemsstat tilsidesætter ikke artikel 309 i direktiv 2006/112 ved ikke at ligestille rejsebureauers ydelser med formidlers ydelser, som er fritaget, når de vedrører rejser gennemført uden for Den Europæiske Union, og ved at pålægge merværdiafgift på disse ydelser, hvis de pålagde merværdiafgift på sådanne ydelser den 1. januar 1978.**

3) Artikel 370 i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 4), til dette direktiv, er ikke i strid med EU-retten, idet den giver medlemsstaterne mulighed for at fortsætte med at pålægge afgift på rejsebureauers ydelser i forbindelse med rejser gennemført uden for Den Europæiske Union.

4) En medlemsstat tilsidesætter ikke EU-retten og særligt ligheds- og proportionalitetsprincippet og princippet om merværdiafgiftens neutralitet ved at behandle rejsebureauer som omhandlet i artikel 26, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 og artikel 306 i direktiv 2006/112 forskelligt fra formidlere og ved at fastsætte en bestemmelse, såsom den i kongelig bekendtgørelse af 28. november 1999 fastsatte, hvorefter alene rejsebureauers ydelser og ikke formidlers ydelser er afgiftspligtige, når de angår rejser gennemført uden for Den Europæiske Union.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.