

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

19. december 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – harmonisering af afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – særordning for rejsebureauer – levering af en feriebolig, der er lejet hos andre afgiftspligtige personer – supplerende ydelser – sekundære ydelser og hovedydelser – nedsat momssats – indkvarteringsydelse leveret af et rejsebureau i dets eget navn«

I sag C-552/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsfinansdomstolen, Tyskland) ved afgørelse af 3. august 2017, indgået til Domstolen den 21. september 2017, i sagen

Alpenchalets Resorts GmbH

mod

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe, C. Lycourgos. E. Juhász (refererende dommer) og C. Vajda,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. juli 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Alpenchalets Resorts GmbH ved Rechtsanwalt M. Laukemann, og E. Meilinger,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. Noort, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. september 2018, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, første afsnit, og artikel 306 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Alpenchalets Resorts GmbH (herefter »Alpenchalets«) og Finanzamt München (afgiftsmyndigheden i München, Tyskland) vedrørende momsen på tilrådighedsstillelse af ferieboliger.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 1, og artikel 98, stk. 2, første afsnit, som findes i direktivets afsnit VIII med overskriften »Satser«, kan medlemsstaterne anvende en eller to nedsatte satser, og de nedsatte satser finder kun anvendelse på levering af de varer og ydelser, som er anført i dette direktivs bilag III.

4 Dette bilag III indeholder en »liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«, der i punkt 12 fastsætter:

»ophold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne

[...]«

5 Kapitel 3 med overskriften »Særordning for rejsebureauer i momsdirektivets afsnit XII om »Særordninger« omfatter artikel 306, der bestemmer:

»1. 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.

2. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.«

6 Dette direktivs artikel 307 fastsætter:

»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.

Enkeltydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.«

7 Det nævnte direktivs artikel 308 har følgende ordlyd:

»For enkeltydelsen leveret af rejsebureauet anses som afgiftsgrundlag og som pris uden moms i henhold til artikel 226, nr. 8), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede

beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.»

8 Momsdirektivets artikel 309 bestemmer:

»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.

Hvis de i stk. 1 omhandlede transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets ydelser, der vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.»

9 Momsdirektivets artikel 310 lyder:

»De momsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for de i artikel 307 omhandlede transaktioner, der direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.»

Tysk ret

10 Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. I, s. 386), som ændret ved lov af 22. december 2009 (BGBl. I, s. 3950) (herefter »momsloven«), bestemmer i § 12, der har overskriften »Satser«:

»1. Afgiften udgør 19% af afgiftsgrundlaget for samtlige afgiftspligtige transaktioner (§§ 10 og 11, § 25, stk. 3, samt § 25a, stk. 3 og 4).

2. Afgiften nedsættes til 7% for følgende transaktioner:

[...]

11. Udlejning af beboelses- og soverum, som en erhvervsdrivende stiller til rådighed til kortvarig indkvartering af gæster, samt kortvarig udlejning af campingpladser. Første punktum gælder ikke for ydelser, som ikke direkte tjener udlejningen, selv om disse ydelser er inkluderet i vederlaget for udlejningen.»

11 Den samme lovs § 25, der har overskriften »Afgift på rejseydelser«, har følgende ordlyd:

»1. De nedenstående forskrifter gælder for en erhvervsdrivendes rejsetjenesteydelser, som ikke er bestemt for aftagerens erhvervsvirksomhed, for så vidt som den erhvervsdrivende derved optræder over for aftageren i eget navn og gør brug af rejseunderleverancer. Den erhvervsdrivendes ydelse skal anses for at være en øvrig ydelse. Leverer den erhvervsdrivende inden for rammerne af en rejse flere ydelser af denne art over for en aftager, anses de for at være én samlet øvrig ydelse. Stedet for den øvrige ydelse bestemmes efter § 3a, stk. 1. Rejseunderleverancer er leveringer og øvrige ydelser, der leveres af tredjemand og umiddelbart kommer den rejsende til gode.

2. Den øvrige ydelse er afgiftsfritaget, for så vidt som de rejseunderleverancer, der henregnes hertil, udføres i et tredjeland. Den erhvervsdrivende skal fastslå, at betingelsen for fritagelse er opfyldt. Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet) kan med samtykke fra Bundesrat (Parlamentets Andetkammer) ved kendelse fastlægge de betingelser, hvorunder den erhvervsdrivende skal forelægge dette bevis.

3. Den øvrige ydelse beregnes ud fra forskellen mellem det beløb, som aftageren betaler for at få ydelsen, og det beløb, som den erhvervsdrivende betaler for rejseunderleverancerne. Momsen regnes ikke med til afgiftsgrundlaget. I stedet for at beregne afgiftsgrundlaget for hver enkelt ydelse kan den erhvervsdrivende anvende enten grupper af ydelser eller alle de i afgiftsperioden leverede ydelser.

4. Uanset § 15, stk. 1, er den erhvervsdrivende ikke berettiget til at fradrage de momsbeløb, som faktureres særskilt over for ham for rejseunderleverancerne, såvel som de i henhold til artikel 13b skyldige afgifter, som indgående moms. Herudover berøres § 15 ikke.

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 I løbet af 2011 lejede Alpenchalets boliger i Tyskland, Østrig og Italien af husenes ejere og udlejede dem efterfølgende i eget navn til individuelle kunder til ferieformål. Ud over ferieophold omfattede ydelserne rengøring af boligen samt i visse tilfælde en linned- og morgenbrødsservice.

13 Alpenchalets beregnede momsen på grundlag af sin fortjenstmargen i overensstemmelse med momslovens § 25, der omfatter rejseydelser, og anvendte den almindelige afgiftssats. Senere ved skrivelse af 6. maj 2013 anmodede sagsøgeren om ændring af afgiftsansættelsen og anvendelse af den nedsatte momssats i henhold til momslovens § 12, stk. 2. Denne anmodning blev afslået af afgiftsmyndigheden i München.

14 Alpenchalets iværksatte et søgsmål ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som forkastede det med den begrundelse, at bestemmelsen om fortjenstmargenordningen fandt anvendelse på de omhandlede rejseydelser i henhold til momslovens § 25, og at den nedsatte sats ikke kunne finde anvendelse, da levering af rejseydelser som omhandlet i denne bestemmelse ikke er nævnt på listen over nedsatte satser i denne lovs § 12, stk. 2.

15 Med henblik på at anfægte denne afgørelse har Alpenchalets iværksat appel til Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

16 Den forelæggende ret har for det første anført, at det fremgår af dom af 12. november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på et rejsebureau, som alene leverer ferieboliger. Med henvisning til, at denne løsning ganske vist er blevet bekræftet i Domstolens efterfølgende praksis, ønsker den forelæggende oplyst, om den nævnte løsning bør tages op til fornyet overvejelse i lyset af dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), hvor der skelnes mellem hovedydelse og sekundære ydelser.

17 Den forelæggende ret er for det andet af den opfattelse, at det er nødvendigt at undersøge, om det er muligt at anvende en nedsat momssats i den forelagte sag, selv om transaktionerne, der udføres af rejsebureauer, som omhandlet i momsdirektivets artikel 306 skal anses som sådanne og derfor ikke er omfattet af dette direktivs bilag III. Ifølge denne ret er det, i det omfang tilrådighedsstillelsen af en feriebolig uden for særordningen for rejsebureauer skal belægges med

den nedsatte momssats, muligt at tillade, at den samme nedsatte momssats anvendes på en tilsvarende ydelse, der er omfattet af den nævnte særordning.

18 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en ydelse, som i det væsentlige består i at stille en feriebolig til rådighed, og hvor ekstra ydelsesbestanddele kun skal anses for sekundære ydelser til hovedydelsen, i overensstemmelse med Den Europæiske Unions Domstols dom Van Ginkel af 12. november 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435) omfattet af særordningen for rejsebureauer i henhold til [momsdirektivets] artikel 306 [...]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan denne ydelse foruden særordningen for rejsebureauer i henhold til [momsdirektivets] artikel 306 [...] desuden også være omfattet af de nedsatte satser for ferieophold som omhandlet i [nævnte direktivs] artikel 98, stk. 2, [...] sammenholdt med bilag III, nr. 12)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

19 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 306-310 skal fortolkes således, at et rejsebureaus blotte tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er lejet hos andre afgiftspligtige personer, eller en sådan tilrådighedsstillelse af en feriebolig, ledsaget af sekundære ydelser, er omfattet af særordningen for rejsebureauer.

20 Det skal indledningsvis bemærkes, at denne særordning i henhold til momsdirektivets artikel 306 kun finder anvendelse i tilfælde, hvor rejsebureauet med henblik på rejsens tilrettelæggelse anvender leveringer af varer og ydelser, der er erhvervet hos andre afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 18 og 21).

21 Anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder imidlertid ingen oplysninger om, hvorvidt ejerne eller brugerne af disse ejendomme, som har udlejet ferieboliger til Alpenchalets, er momspligtige eller ej.

22 Domstolen kan således kun besvare det første spørgsmål under forbehold af, at disse ejere eller brugere af ejendommene er »momspligtige«, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

23 Som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 306 såvel som Domstolens praksis, finder særordningen for rejsebureauer kun anvendelse i de tilfælde, hvor et rejsebureau til rejsens gennemførelse anvender varer og ydelser fra tredjemand, hvilket betyder, at dets egne tjenester, nemlig de tjenester, der ikke er erhvervet hos en tredjemand, men som er blevet leveret af rejsebureauet selv, ikke er omfattet af denne ordning (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 18, 21, 23 og 27).

24 I denne sammenhæng er den af den forelæggende ret fremhævede og i præmis 18 i dom af 21. juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), anførte regel om en enkelt ydelse, som finder anvendelse på området for det fælles moms-system, uden relevans ved bedømmelsen af nævnte begreb inden for den særlige momsordning, som gælder for transaktioner udført af rejsebureauer (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 24).

25 Hvad angår anvendelsen af denne særordning på en tilrådighedsstilling af en feriebolig, der er erhvervet hos en tredjemand, skal der – som den forelæggende ret har anført – henvises til, at Domstolen i præmis 23 og 24 i dom af 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), fastslog, at rejsebureauets blotte tilrådighedsstilling af en feriebolig kan være omfattet af den nævnte særordning. For at tilgodese kundernes behov tilbyder rejsebureauerne nemlig en række forskellige ferie- og rejseformer, således at den rejsende efter eget valg kan kombinere transport, indkvartering og alle de andre ydelser, disse virksomheder kan tilbyde. At udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 306 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering og ikke transport af den rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler der skulle anvendes. En sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål.

26 Denne retspraksis er bekræftet i flere af Domstolens domme.

27 I MyTravel-sagen (dom af 6.10.2005, C-291/03, EU:C:2005:591) arrangerede rejsebureauet pakkerejser, der omfattede ferieophold, og sørgede for transporten med sine egne transportmidler. Som det fremgår af den nævnte doms præmis 19, var det nødvendigt at opdele pakkeprisen mellem den del af prisen, der var omfattet af særordningen, og den, der vedrørte de egne ydelser. Med denne opdeling anerkendte Domstolen, at særordningen kan finde anvendelse på ydelser af ferieophold alene.

28 Det fremgår af præmis 29 i dom af 13. oktober 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608), at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på en erhvervsdrivende, som ud over ydelser knyttet til sproguddannelse og undervisning, som den erhvervsdrivende selv tilbyder, mod betaling tilbyder sine kunder ydelser, som er købt hos andre afgiftspligtige personer, som f.eks. transporten til bestemmelsesstaten og/eller opholdet deri. Indskuddet »og[eller]« viser, at en af disse ydelser i sig selv vil være tilstrækkelig til, at den nævnte særordning finder anvendelse.

29 I dom af 9. december 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, præmis 21), fastslog Domstolen, at selv om en hvilken som helst ydelse leveret af et rejsebureau, der ikke er i forbindelse med en rejse, ikke er omfattet af særordningen i artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EUT 1977, L 145, s. 1), hvis indhold er gentaget i momsdirektivets artikel 306, er indkvartering leveret af et rejsebureau omfattet af anvendelsesområdet for den nævnte artikel 26, selv om ydelsen kun omfatter indkvartering, og ikke transporten.

30 Kendelse af 1. marts 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120), kan ikke føre til nogen anden konklusion.

31 For det første bekræftede Domstolen i præmis 20 i denne kendelse klart den praksis, der følger af dom af 12. november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

32 For det andet begrænsede Domstolen sig til at fastslå, at de transportydelser, der i den nævnte sag blev leveret af en økonomisk operatør, ikke kunne være omfattet af momsdirektivets

artikel 306, eftersom disse ydelser ikke – ved hjælp af en underleverandør – blev leveret til den rejsende selv, men til rejsebureauer, og at den nævnte transportørs ydelser ikke kunne sidestilles med de ydelser, der leveres af et rejsebureau eller en rejsearrangør.

33 Da rejsebureauets blotte tilrådighedsstillelse af ferieboliger er tilstrækkelig til, at den særordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 306-310, finder anvendelse, er omfanget af ydelser i form af varer eller ydelser, der eventuelt ledsager denne tilrådighedsstillelse af ferieboliger, uden relevans for den retlige kvalifikation af den omhandlede situation, nemlig at den er omfattet af særordningen for rejsebureauer.

34 Det er således i lyset af den retspraksis, der følger af dom af 21. juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), uforløst at undersøge, om de nævnte leveringer af varer eller ydelser, der ledsager et rejsebureaus levering af ferieboliger, har karakter af hovedydelse eller sekundær ydelse.

35 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 306-310 skal fortolkes således, at et rejsebureaus blotte tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er lejet hos andre afgiftspligtige personer, eller en sådan tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er ledsaget af sekundære ydelser, uanset omfanget af disse sekundære ydelser, hver udgør én enkelt ydelse, der i sig selv er omfattet af særordningen for rejsebureauer.

Om det andet spørgsmål

36 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, stk. 2, skal fortolkes således, at rejsebureauers levering af ydelser, der består af levering af ferieophold, som er omfattet af momsdirektivets artikel 307, kan underlægges en nedsat sats eller en af de nedsatte satser, der fremgår af den førstnævnte bestemmelse.

37 I denne henseende skal det bemærkes, at i henhold til selve ordlyden af artikel 307 anses de transaktioner, der på de i artikel 306 fastsatte betingelser udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, i afgiftsmæssig henseende som én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet over for den rejsende. Det følger heraf, at når leveringen af ferieophold er omfattet af særordningen for rejsebureauer, følger den afgiftsmæssige behandling heraf ikke de for leveringen af ferieophold gældende regler, men denne behandling fastlægges gennem den i momsdirektivet fastsatte ordning for rejsebureauets levering af én enkelt ydelse.

38 Derudover skal det bemærkes, at den nedsatte momssats i henhold til denne artikel 98, stk. 2, kun finder anvendelse på de kategorier af varer og ydelser, som er anført i momsdirektivets bilag III.

39 Rejsebureauets levering af enkelte tjenesteydelser i henhold til dette direktivs artikel 307 fremgår imidlertid ikke heraf.

40 Den i momsdirektivets artikel 98, stk. 2, fastsatte nedsatte momssats finder således ikke anvendelse på levering af ferieophold, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer.

41 Det andet spørgsmål skal som følge heraf besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, skal fortolkes således, at rejsebureauers levering af tjenesteydelser, der består i levering af ferieophold, som er omfattet af dette direktivs artikel 307, ikke kan underlægges en nedsat momssats eller en af de nedsatte momssatser, der fremgår af den førstnævnte bestemmelse.

Sagsomkostninger

42 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 parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

- 1) **Artikel 306-310 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et rejsebureaus blotte tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er lejet hos andre afgiftspligtige personer, eller en sådan tilrådighedsstillelse af en feriebolig, der er ledsaget af sekundære ydelser, uanset omfanget af disse sekundære ydelser, hver udgør én enkelt ydelse, der i sig selv er omfattet af særordningen for rejsebureauer.**
- 2) **Artikel 98, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at rejsebureauers levering af ydelser, der består i levering af ferieophold, som er omfattet af dette direktivs artikel 307, ikke kan underlægges en nedsat sats eller en af de nedsatte satser, der fremgår af den førstnævnte bestemmelse.**

Underskrifter

* Processprog: tysk.