

**Downloaded via the EU tax law app / web**

**FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT**

**E. SHARPSTON**

fremsat den 6. juni 2013 (1)

**Sag C-189/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Kongeriget Spanien**

**Sag C-193/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Republikken Polen**

**Sag C-236/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Den Italienske Republik**

**Sag C-269/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Den Tjekkiske Republik**

**Sag C-293/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Den Hellske Republik**

**Sag C-296/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Den Franske Republik**

**Sag C-309/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Republikken Finland**

**Sag C-450/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Den Portugisiske Republik**

»Moms – særordning for rejsebureauer«

1. I denne række af traktatbrudssager er Kommissionen gået i rette med en fortolkning af direktiv 2006/112 (2), hvor otte medlemsstater er af den opfattelse, at den særlige momsmæssige fortjenstmargenordning for rejsebureauer (herefter »fortjenstmargenordningen«) i direktivets artikel 306-310 (bilag I til dette forslag til afgørelse) finder anvendelse, uanset om kunden faktisk er den rejsende eller ikke. På grundlag af sprogbrugen i nogle sprogversioner af de pågældende bestemmelser kaldes dette for »kunde-fremgangsmåden«. Kommissionen har gjort gældende, at fortjenstmargenordningen i henhold til gældende lovgivning (og i overensstemmelse med praksis i de resterende medlemsstater) kun finder anvendelse, når kunden er den rejsende. Kommissionens fortolkning kaldes i henhold til sprogbrugen i de andre sprogversioner for »rejsende-fremgangsmåden«. Dette er kernen i den væsentligste tvist i alle disse sager og den eneste problemstilling i syv af dem. Jeg vil kun behandle denne problemstilling i dette forslag til afgørelse.

2. Hvad angår Kongeriget Spanien alene har Kommissionen også anfægtet tre yderligere aspekter af de nationale regler om fortjenstmargenordningen vedrørende henholdsvis udelukkelse fra fortjenstmargenordningen af situationer, hvor detailforhandlere af rejser sælger pakkerejser arrangeret af engrosforhandlere, angivelse af det momsbeløb, der indgår i prisen, og fastsættelse af afgiftsgrundlaget for en afgiftsperiode. Jeg behandler disse problemstillinger i et særskilt forslag til afgørelse, der også fremsættes i dag.

### **Pakkerejsedirektivet**

3. Definitionerne i pakkerejsedirektivets (3) artikel 2 er ikke direkte relevante her. De kan dog give nyttig baggrund for forståelsen af fortjenstmargenordningen. Pakkerejsedirektivet bestemmer:

»1) [Ved] »pakkerejse« [forstås] en på forhånd fastlagt kombination af mindst to af nedenstående elementer, der sælges eller udbydes til salg til en samlet pris, og når ydelsen har en varighed på over 24 timer eller omfatter en overnatning:

- a) transport
- b) indkvartering
- c) andre turistmæssige ydelser, som udgør en væsentlig del af pakkerejsen, men som ikke er direkte knyttet til transport eller indkvartering.

[...]

- 2) [Ved] »rejsearrangør« [forstås] en person, der [...] arrangerer pakkerejser og sælger eller udbyder disse til salg enten direkte eller gennem en formidler
- 3) [Ved] »formidler« [forstås] en person, der sælger eller udbyder en pakkerejse tilrettelagt af rejsearrangøren til salg
- 4) [Ved] »forbruger« [forstås] en person, der køber eller erklærer sig villig til at købe en pakkerejse [...], eller enhver person, i hvis navn hovedkontrahenten forpligter sig til at købe pakkerejsen [...], eller enhver person, til hvilken hovedkontrahenten eller en af de øvrige modtagere overdrager pakkerejsen [...]
- 5) [Ved] »kontrakt« [forstås] en aftale, der omfatter forbrugeren og rejsearrangøren og/eller formidleren.«

### **Fortjenstmargenordningen**

4. Fortjenstmargenordningen har sin oprindelse i sjette momsdirektivs artikel 26 (bilag II til dette forslag til afgørelse) (4). Dens hovedindhold er simpelt. Når et rejsebureau, der handler i eget navn, anvender leveringer og tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige personer i forbindelse med præstationen af rejseydelser, skal alle transaktionerne behandles som en enkelt levering, der er momspligtig i rejsebureauets medlemsstat. Afgiftsgrundlaget anses for at være rejsebureauets fortjenstmargen – forskellen mellem hans omkostninger med moms til de leveringer og tjenesteydelser, som han medtager i den pakke, han sælger, og den pris uden moms, som han tager for pakken.

5. Fortjenstmargenordningen var ikke medtaget i Kommissionens oprindelige eller reviderede lovforslag, hvorfor der ikke er nogen skriftlig lovgivningshistorie, hvoraf der direkte kan indsamles angivelser vedrørende ordningens formål. Det er imidlertid ubestridt i disse retsforhandlinger, at formålet var dobbelt: at forenkle tingene for rejsebureauer, som ellers ville skulle fratrække eller opkræve indgående moms i forskellige medlemsstater, og at sikre, at hver tjenesteydelse afgiftspålægges der, hvor den leveres.

6. Uden et arrangement som fortjenstmargenordningen ville et rejsebureau eller en rejsearrangør, som arrangerer en feriepakke eller pakkerejse inden for EU, skulle betale udgående moms af hele pakkens pris i sin egen medlemsstat. Han ville skulle inddrive den moms, han er blevet opkrævet, ofte i andre medlemsstater, for leveringer såsom transport, indkvartering, måltider, guidede ture, cruises eller organiserede fritidsaktiviteter, der skal præsteres i disse medlemsstater. Dette ville ikke kun indebære en betydelig administrativ kompleksitet, men sådanne tjenesteydelser ville som følge heraf være pålagt moms ikke i den medlemsstat, hvor de faktisk præsteres og forbruges, men i den medlemsstat, hvor pakken købes. Betydelige

momsindtægter kunne dermed blive afledt fra medlemsstater, som har turistdestinationerne, til dem, der har turisterne.

7. Bortset fra disse virkninger er fortjenstmargenordningen dog i princippet neutral hvad angår momssystemet. Gennem leverandørkæden som helhed opkræves der hverken mere eller mindre end det, der ellers ville have været tilfældet, og i princippet sidder ingen residualbeløb uopretteligt fast på et mellemtrin, således at det bebyrder en af de involverede erhvervsdrivende. Et sammenlignende eksempel kan være nyttigt i denne henseende.

8. Hvis prisen for (f.eks. transport-, hotel- og restaurant-)ydelser, som rejsebureauet har købt, og som er medtaget i pakken, er 100 uden moms, hvis rejsebureauets nettofortjenstmargen på disse tjenesteydelser er 20, og hvis der opkræves moms på 20% (i alle berørte medlemsstater, hvis der er flere end en), så:

– i henhold til den normale ordning køber rejsebureauet til 100 plus moms på 20, hvilket giver en pris med moms på 120, han tillægger sin fortjenstmargen på 20 til prisen uden moms og sælger til 120 plus moms på 24, hvilket giver en pris med moms på 144, han fratrækker indgående moms på 20 og afregner forskellen på 4 mellem udgående og indgående moms til skattemyndigheden

– i henhold til fortjenstmargenordningen køber rejsebureauet til 100 plus moms på 20, hvilket giver en pris med moms på 120, han tillægger sin fortjeneste på 20 til prisen med moms og sælger til 140 plus moms på 4, hvilket giver en pris med moms på 144, han fratrækker ingen moms, men afregner kun den udgående moms på 4 af sin fortjeneste på 20 til skattemyndigheden.

I begge tilfælde er prisen med moms 144, og skattemyndighederne opkræver moms af 24, hvilken byrde bæres fuldt ud af den, der køber pakken.

9. Når de pågældende tjenesteydelser præsteres i en eller flere medlemsstater ud over den, hvor pakken sælges, kan rejsebureauet i henhold til den normale ordning ikke blot fratrække indgående moms på 20 fra sin udgående moms på 24. Medmindre han er momsregistreret i disse andre medlemsstater, skal han gå gennem den ganske komplicerede proces med at kræve refusion dér (5), som han måske skal vente på i ikke ubetydelig tid, i modsætning til ordningen med omgående fradrag, når transaktioner er begrænset til en enkelt medlemsstat. Endvidere modtager de pågældende medlemsstater ingen moms på tjenesteydelser, der præsteres på deres område. Under fortjenstmargenordningen opstår der dog ingen af disse to vanskeligheder.

10. De principper, jeg har redegjort for ovenfor, er uomtvistede mellem parterne. Den forskellige fortolkning vedrører kun spørgsmålet, om fortjenstmargenordningen kun finder anvendelse, når den person, som køber pakken, er den rejsende (den person, som faktisk forbruger tjenesteydelserne eller andre leveringer (6)), eller om personen også kan være et andet rejsebureau. Problemstillingen forekommer navnlig at opstå, fordi det er blevet mere almindeligt for rejsebureauer eller rejsearrangører (»tour operators«) (»rejsearrangører«) (»organisers«) for nu at anvende pakkerejsedirektivets sprogbrug) at arrangere feriepakker eller pakkerejser, som de sælger til et andet bureau eller en anden erhvervsdrivende (en »formidler« i henhold til pakkerejsedirektivets sprogbrug), inden slutsalget foretages. Der ville have været mindre råderum for forskellige synspunkter, hvis EU-lovgivningens sprogbrug havde været mere konsistent.

11. På de seks sprog, hvorpå sjette direktiv oprindeligt var formuleret (dansk, nederlandsk, engelsk, fransk, tysk og italiensk), blev ordet »rejsende« eller noget tilsvarende anvendt gennem hele artikel 26, undtagen i den engelske version, som én gang anvendte »kunde« ved definitionen af rækkevidden af ordningen i artikel 26, stk. 1: »where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of

travel facilities« (7).

12. Med udvidelserne spredte denne afvigelse sig til flere andre sprogversioner og har i nogle tilfælde spredt sig til steder, hvor den engelske version anvender »rejsende«.

13. I sjette direktiv fulgte den estiske, den lettiske, den litauiske, den maltesiske, den polske, den portugisiske, den slovakiske, den slovenske og den svenske version det engelske mønster, idet de kun anvendte »kunde« én gang, mens den finske, græske, ungarske og spanske version fulgte de andre originale sprog og anvendte »rejsende« hele vejen igennem. På tjekkisk blev »kunde« anvendt hele vejen igennem, selv hvor den engelske version anvendte »rejsende«.

14. I direktiv 2006/112 ændrede mønsteret sig noget. De fem originale (1977) sprog ud over engelsk (dansk, nederlandsk, engelsk, fransk, tysk og italiensk) sammen med tjekkisk, estisk, græsk, ungarsk, lettisk, litauisk, slovensk og spansk anvender »rejsende« hele vejen igennem. Det engelske mønster findes på bulgarsk, maltesisk, polsk og svensk. »Kunde« anvendes hele vejen igennem på portugisisk, rumænsk og slovakisk. Finsk anvender »kunde« tre gange og »rejsende« to gange (8).

15. I 2002 foreslog Kommissionen ændringer til sjette direktivs artikel 26 (9), som omfattede, at ordet »rejsende« blev erstattet med »kunde« hele vejen igennem (10).

16. Kommissionen gav i sine forklarende bemærkninger (11) følgende begrundelse for at foreslå ændringen:

»[...] [E]t af de største problemer, der er bragt på bane af medlemsstaterne og rejsebureauerne, [er] det forhold, at ordningen strengt taget kun kunne anvendes, når rejsetjenesteydelsen blev solgt til en rejsende. Denne regel passede fint til markedssituationen i 1977, da rejsepakker overvejende blev solgt af et rejsebureau direkte til den rejsende. Situationen har ændret sig stærkt siden da. Der opererer flere personer i sektoren, og udbuddet af rejsepakker er mere opsplittet end i 1977. Der leveres derfor stadig flere rejsetjenesteydelser enten til andre rejsebureauer eller til andre afgiftspligtige personer, der benytter rejsetjenesteydelser som belønning til deres personale eller inden for rammerne af deres erhverv, f.eks. seminarer.

I den nuværende situation, hvor særordningen ikke anvendes, når rejsetjenesteydelsen sælges til en anden person end den rejsende, er det ikke længere sikret, at momsprovenuet tilfalder den medlemsstat, hvor forbruget rent faktisk finder sted. Når et rejsebureau sælger en rejsepakke til et andet rejsebureau, bør de normale beskatningsregler finde anvendelse. Dette betyder, at det skulle kunne fradrage den købsmoms, det betalte til sine leverandører, og momsberigtige hele værdien af sin levering af rejsepakken til det andet rejsebureau i den medlemsstat, hvor det havde etableret sig. I dette tilfælde tilfalder momsprovenuet af de oprindelige leverancer (f.eks. hotelophold) ikke længere de medlemsstater, hvor de forskellige tjenesteydelser forbruges, men omdirigeres til den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret sig.

For at undgå dette anvender adskillige medlemsstater med store turistbrancher en anden fortolkning af denne artikel og udvider særordningens anvendelsesområde til også at omfatte rejsebureauers leverancer af rejsetjenesteydelser til andre kunder end rejsende. Resultatet er, at de oprindelige formål med denne ordning, dvs. forenkling og beskatning i forbrugsmedlemsstaten, imødekommes bedre.

Alligevel fører dette til forskellige anvendelser af særordningen inden for Fællesskabet, hvilket er en situation, der ikke er forenelig med det indre markeds hensigtsmæssige funktion og fordrejer konkurrencen mellem erhvervsdrivende, der har etableret sig i forskellige medlemsstater. Denne situation er uacceptabel, og Kommissionen foreslår derfor, at første punktum i artikel 26, stk. 2,

ændres, således at ordene »over for den rejsende« udgår.

Følgen deraf er, at særordningens anvendelsesområde udvides betydeligt. I sin ændrede udgave skal særordningen anvendes på alle leverancer foretaget af rejsebureauer på de i artikel 26, stk. 1, anførte betingelser uanset kundens karakteristika (privatperson, afgiftspligtig person, erhvervsvirksomhed, andet rejsebureau osv.).«

17. Forslaget er endnu ikke blevet vedtaget. Det behandles i Rådet, hvor der ikke synes at være opnået enighed.

## **Procedure**

18. Dette er i det væsentlige de omstændigheder, hvorunder Kommissionen i 2006 analyserede anvendelsen af fortjenstmargenordningen i EU og fik den opfattelse, at 13 medlemsstater ikke gennemførte den korrekt (de anvendte navnlig kunde-fremgangsmåden i stedet for rejsende-fremgangsmåden). Nogle af disse medlemsstater (12) ændrede derefter deres lovgivning, men andre ikke gjorde det. Selv om Kommissionen fortsat ønskede at få den foreslåede ændring gennemført, var den af den opfattelse, at ensartethed var væsentlig i det indre marked, og at den illoyale konkurrencefordel, som nogle rejsearrangører nød godt af, skulle afskaffes (13).

19. I overensstemmelse med proceduren i artikel 226 EF (nu artikel 258 TEUF) sendte Kommissionen derfor en åbningsskrivelse til alle otte medlemsstater i disse sager den 23. marts 2007. I lyset af deres svar sendte den begrundede udtalelser til syv af disse medlemsstater den 29. februar 2008 og til den ottende, Det Forenede Kongerige, den 9. oktober 2009. Eftersom medlemsstaterne ikke efterkom de begrundede udtalelser, anlagde Kommissionen disse retssager mellem den 20. april og den 1. september 2011. Kommissionen har nedlagt påstand om, at det fastslås, at medlemsstaterne har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til artikel 306-310 i direktiv 2006/112, idet de har tilladt rejsebureauer at anvende fortjenstmargenordningen, når de præsterer rejseydelser til andre personer end rejsende.

20. Der har været skriftlige retsforhandlinger i alle sager, med undtagelse af sag C-293/11, Kommissionen mod Grækenland, hvor Kommissionen gav afkald på sin ret til at indgive replik. Flere medlemsstater har indgivet interventionsprocesskrifter i hinandens sager. Der blev afholdt et fælles retsmøde den 6. marts 2013, hvor Kommissionen og alle de berørte medlemsstater fremsatte mundtlige bemærkninger.

21. Det er i alle sagerne ubestridt, at den relevante nationale lovgivning anvender kunde-fremgangsmåden. Jeg er derfor af den opfattelse, at det er uforholdsmæssigt at redegøre for nogen af lovgivningerne her. Problemstillingen (den eneste problemstilling i syv af sagerne og den første problemstilling i sag C-189/11, Kommissionen mod Spanien) er ganske enkelt, om det er den korrekte fremgangsmåde, eller om en korrekt fortolkning af artikel 306-310 i direktiv 2006/112 – således som Kommissionen har gjort gældende – kræver, at alle medlemsstater skal anvende rejsende-fremgangsmåden.

## **Kort sammendrag af de væsentligste argumenter**

22. Kommissionen og de sagsøgte medlemsstater er alle enige om, at: (i) Formålene med fortjenstmargenordningen er at forenkle procedurer og sikre retfærdig opkrævning af momsindtægter, uden at momssystemet i øvrigt fraviges; (ii) selv om det nu er almindeligt, at et rejsebureau eller rejsearrangør sammensætter pakkerejser eller pakkeferier, som sælges til en anden inden slutsalget til den rejsende eller den ferierende, var det ikke tilfældet, da sjette direktiv blev vedtaget i 1977; (iii) en ensartet fortolkning er nødvendig for at sikre en harmoniseret

anvendelse af momsreglerne i alle medlemsstater, som ikke skelner mellem rejsebureauer, (iv) kunde-fremgangsmåden er udtryk for den fortolkning, som er bedst egnet til at opnå fortjenstmargenordningens formål, og (v) den fremgangsmåde følges faktisk i de sagsøgte medlemsstater. Eftersom disse punkter alle er ubestridte, forekommer det ikke nyttigt her at redegøre for detaljerede argumenter i denne henseende. Jeg kan endvidere godtage alle disse punkter, og jeg vil ikke ofre dem flere betragtninger i min vurdering nedenfor. Det er tilstrækkeligt at sige, at jeg hvad angår (i) og (iv) har redegjort for det væsentligste indhold i min præsentation af fortjenstmargenordningen (14), at (ii) og (v) er ubestridte faktiske omstændigheder, og at (iii) er ukontroversiel.

23. Selv om det er ubestridt, at der er behov for én harmoniseret fortolkning i Unionen, er Kommissionen af den opfattelse, at den vide fortolkning, som kunde-fremgangsmåden indebærer, ikke kan opnås uden en ændring af lovgivningen (de lege ferenda synspunktet), mens de sagsøgte medlemsstater er af den opfattelse, at de gældende bestemmelser kan – og bør – fortolkes udvidende (de lege lata synspunktet).

24. Grundstenen i Kommissionens argument er sproglig. Kun i et af fem tilfælde og kun i en af de seks oprindelige sprogversioner af sjette direktivs artikel 26 anvendtes ordet »kunde«. I alle andre tilfælde og i alle andre sprogversioner – navnlig i den, hvor den endelig tekst blev drøftet og godkendt – blev ordet »rejsende« anvendt hele vejen igennem. Lovgivers hensigt var dermed åbenbart, at fortjenstmargenordningen skulle begrænses til tilfælde, hvor rejsebureauets salg skete direkte til den rejsende (15).

25. Herudover ville de to sætninger, der er anvendt i bestemmelsen, efter Kommissionens opfattelse ellers ikke give mening. Hvis meningen var »kunde«, ville ordene »i eget navn« i sjette direktivs artikel 26, stk. 1 (artikel 306, stk. 1, i direktiv 2006/112) være overflødige, idet rejsebureauer altid handler i eget navn over for deres kunder (dem, som køber direkte fra dem), men dog ikke altid over for rejsende (som ikke nødvendigvis er den samme person). Og i sjette direktivs artikel 26, stk. 2 (artikel 307 og 308 i direktiv 2006/112) ville sætningerne »leveret [...] over for den rejsende« og »skal betales af den rejsende« være ulogiske, hvis den, der købte tjenesteydelsen, var et andet rejsebureau: Hvis en pakke, som et rejsebureau har sat sammen, sælges til et andet rejsebureau, inden den sælges til den rejsende, hvordan kan det første rejsebureaus fortjenstmargen (grundlaget for momsansættelsen) da beregnes, hvis pakken skal »anses som én enkelt ydelse leveret af [det] rejsebureau[...] over for den rejsende«, men den anden rejsearrangør anvender sin egen fortjenstmargen?

26. Kommissionen har også understreget, at i henhold til fast retspraksis, skal bestemmelser, som er undtagelser til et princip, fortolkes strengt (16). Fortjenstmargenordningen er en undtagelse til princippet om afgiftspålæggelse på hvert trin i kæden af transaktioner og fradrag for indgående moms på hvert trin forud for detailhandelsleddet (17).

27. Selv om Kommissionen er enig i, at kunde-fremgangsmåden ville være bedre egnet til at opfylde fortjenstmargenordningens formål, har den understreget, at medlemsstaterne skal anvende Unionens momslovgivning, selv om de er af den opfattelse, at den kan forbedres (18).

28. Kommissionen har ikke desto mindre specificeret, at fortjenstmargenordningen efter dens opfattelse (som forekommer afledt af ordningens formål snarere end af nogle ord i lovgivningen) bør finde anvendelse, når en virksomhed, der (som en juridisk person) ikke selv kan være en »rejsende«, køber en pakkerejse, der skal anvendes af virksomhedens personale. Det afgørende er ganske enkelt, at pakken ikke skal sælges videre til den faktiske rejsende.

29. De sagsøgte medlemsstater (19) har derimod lagt vægt på behovet for at sikre, at fortjenstmargenordningens formål opfyldes.

30. Hvad angår Kommissionens væsentligste sproglige synspunkt har medlemsstaterne understreget, at den ordlyd, der anvendes i en af en EU-bestemmelses sprogversioner, ikke kan tjene som det eneste grundlag for fortolkningen heraf eller vejere tungere end de andre sprogversioner. Såfremt der er afvigelser mellem sprogversionerne, skal bestemmelsen fortolkes i lyset af formålet med og den almindelige opbygning af de retsforskrifter, den indgår i (20). Domstolen anvendte en sådan teleologisk fremgangsmåde til at finde, at fortjenstmargenordningen finder anvendelse på en hotelejer, som tilbyder sine kunde en pakke, der indeholder indkvartering, hjemtransport og en busudflugt, hvor transportydelseerne købes fra tredjemand, selv om han ikke formelt er et rejsebureau eller en rejsearrangør (21). Den bør ligeledes finde anvendelse her for at sikre, at ordningens formål opfyldes på korrekt vis.

31. De absurditeter, som Kommissionen har set i anvendelsen af visse sætninger, er efter medlemsstaternes opfattelse ikke afgørende. Den engelske version af bestemmelserne (hvorfra alle de andre »kunde« versioner er afledt) taler ikke om rejsebureauer, som handler med *deres kunder* i eget navn, men som handler med *kunder* (ikke nødvendigvis deres egne) i eget navn. Der er dermed ingen åbenbar overflødighed i en sådan ordlyd, som Kommissionen under alle omstændigheder bibeholdt i den forslåede ændring. Eftersom det imidlertid er specificeret, at fortjenstmargenordningen ikke skal finde anvendelse på rejsebureauer, der kun handler som formidlere, kunne ordene »i eget navn« være overflødige ved alle fortolkninger. Og ordene »skal betales af den rejsende« kan, således som Domstolen har fundet, ikke fortolkes bogstaveligt, men kan omfatte betalinger fra tredjemand (22).

32. De sagsøgte medlemsstater har også understreget, at Domstolen stedse har fundet, at kravet om en streng fortolkning af undtagelser til momssystemets principper ikke betyder, at de anvendte udtryk skal fortolkes således, at undtagelserne fratages deres virkning, og at fortolkningerne skal være forenelige med de forfulgte formål og overholde kravene om afgiftsneutralitet (23).

33. Medlemsstaterne har gjort gældende, at Kommissionens henvisning til dom af 6. oktober 2005, sag C-204/03, Kommissionen mod Spanien (24), ikke er relevant. Den sag vedrørte en bestemmelse i sjette direktiv, hvoraf fortolkningen klart fremgik af ordlyden. Her er det åbenbart, at ordlyden kan give anledning til forskellige fortolkninger og faktisk har gjort det.

## **Bedømmelse**

34. Domstolen står i disse retsforhandlinger i en ubehagelig situation. Der er ikke noget konsekvent mønster i den måde, hvorpå de eksisterende sprogversioner af artikel 306-310 i direktiv 2006/112 anvender ordene »kunde« og »rejsende« (ingen af dem er defineret). Der er ikke opnået enighed om et forslag fra Kommissionen om at afhjælpe situationen (ikke i sig selv en model for sproglig konsekvens) i Rådet, for hvilket det blev fremlagt for mere end ti år siden. Der synes at være, om ikke dødvande, så i hvert fald ikke tilstrækkelig fælles villighed til at fastlægge en ensartet fremgangsmåde. Der er to, gensidigt usammenhængende, fortolkninger, og der kan fremsættes argumenter til støtte for begge. Otte medlemsstater har fortolket bestemmelserne på en måde (tidligere gjorde mindst 13 det), mens de øvrige – hvoraf ingen har ønsket at intervenere til støtte for deres eget synspunkt – fortolker dem på en anden, uden at hverken den ene eller den anden fremgangsmåde nødvendigvis er forbundet med, om direktiv 2006/112 anvender ordet »rejsende« eller »kunde« på de relevante sprog.

35. Det er vanskeligt at undgå det indtryk, at Domstolen anmodes om at afgøre et momspolitisk

spørgsmål (og et spørgsmål om udarbejdelse af lovgivning), som det har vist sig, at medlemsstaterne og lovgiver ikke har været i stand til eller ønsket at besvare.

36. Hvorom alting er, skal Domstolen foretage en retlig fortolkning af den gældende tekst, som vil afgøre, om Kommissionens sagsanlæg (hvad angår den problemstilling, som behandles i dette forslag til afgørelse) er begrundede eller ikke.

37. I denne sammenhæng kan det antal medlemsstater, der har vedtaget den ene eller den anden fremgangsmåde, efter min opfattelse ikke være en retligt relevant faktor for Domstolens analyse (selv hvis det kan være en politisk betragtning af en vis relevans for lovgiver). Uanset udfaldet af denne analyse skal et stort antal medlemsstater ændre deres lovgivning. Af samme årsag forekommer det mig, at der ikke kan knyttes stor værdi til enhver praktisk vanskelighed, som kan opstå for rejsebureauer i henhold til den ene eller den anden fortolkning, hvis den anvendes ensartet – naturligvis ud over dem, som fortjenstmargenordningen specifikt blev indrettet til at forhindre. Ingen af fremgangsmåderne vil sandsynligvis være perfekt i praksis, men, da mindst otte (tidligere mindst 13) medlemsstater har været i stand til at gennemføre bestemmelserne på en bestemt måde gennem et længere tidsrum, forekommer de vanskeligheder, som denne gennemførelse (isoleret set snarere end som en del af en indbyrdes modstridende helhed) måtte medføre, ikke at kunne være afgørende.

38. Såfremt de bestemmelser, som regulerer fortjenstmargenordningen var utvetydige, skulle deres åbenbare betydning i princippet veje tungere, selv hvis dette i en vis grad ville svække opfyldelsen af fortjenstmargenordningens formål. Efter min opfattelse giver de dog mulighed for fortolkning, og Domstolen skal tage hensyn til ordningens formål og den almindelige opbygning heraf og til dens egne tidligere domme i denne sammenhæng (25).

39. Det forekommer formålsløst at søge et svar gennem en detaljeret analyse af den tilfældige måde, hvorpå ordene »rejsende« og »kunde« eller noget tilsvarende nu anvendes i de forskellige sprogversioner af artikel 306-310 i direktiv 2006/112. Kommissionen har understreget, at ordet »kunde« kun blev anvendt en gang i kun en af de seks oprindelige sprogversioner af sjette direktivs artikel 26, og har forklaret, hvordan denne afvigelse opstod og efterfølgende spredte sig. Kommissionen er overbevist om – og jeg kan ikke se noget behov for at rejse tvivl om den overbevisning – at Rådets hensigt var at anvende ordet »rejsende« hele vejen igennem.

40. Det er dog ikke min opfattelse, at man nødvendigvis af en hensigt om konsekvent at anvende ordet »rejsende« kan udlede en samtidig hensigt om at begrænse fortjenstmargenordningens anvendelse til situationer, hvor rejsebureauet handler direkte med den fysiske person, som skal forbruge eller nyde de præsterede tjenesteydelser.

41. Det er korrekt, at hvis ordet »rejsende« tages for pålydende, er det vanskeligt at fortolke det som omfattende »et andet rejsebureau«. En kontekstuel løsning, der tager hensyn til bestemmelsernes formål og den generelle opbygning heraf, kan imidlertid føre til en bredere fortolkning.

42. På den ene side kan ordet »rejsende« ikke fortolkes rent bogstaveligt i forbindelse med fortjenstmargenordningen. For Robert Louis Stevenson var det at rejse med forhåbninger muligvis bedre end at ankomme (26), men han ville måske have følt sig mindre forhåbningsfuld, hvis han havde stået over for forsinkede fly, for lidt plads på overfyldte fly eller mad uden smag på små plastikbakker. For mange, hvis ikke de fleste moderne ferierejsende, har fokus ændret sig: Det er bestemmelsesstedet snarere end rejsen, der tæller (27), og man kan bestille et feriested eller anden indkvartering gennem et rejsebureau, mens man selv sørger for transporten dertil. Det sidstnævnte var specifikt tilfældet med »bilferierne« i Van Ginkel-dommen (28), som Domstolen fandt var omfattet af fortjenstmargenordningen. Det er endvidere åbenbart, at en person kan købe

en pakkerejse, der skal anvendes af en anden, men det ville være overraskende, hvis momsbehandlingen af købet var afhængig af, om køberen var den faktiske rejsende eller en slægtning, feriekammerat mv. Der er heller ingen grund til, at en ferie, der er bestilt gennem et rejsebureau, skulle omfatte nogen større rejse i det hele taget: Det kan være mere bekvemt (eller måske billigere i tilfælde af tilbud) at bestille et all inclusive-ophold på en spa i ens egen by gennem et rejsebureau i stedet for direkte (29). Hvad angår fortjenstmargenordningen er »rejsende« derfor ikke nødvendigvis den, som »rejser«, og faktiske »rejsefaciliteter« eller en faktisk »rejse« er ikke nødvendigvis en del af den pakke, hvorpå rejsebureauet skal anvende ordningen.

43. På den anden side går det blotte forhold – uden at det er nødvendigt at drage specifikke konklusioner af de måder, hvorpå »kunde« eller tilsvarende udtryk er blevet anvendt i de forskellige versioner – at ordet fik lov til at liste sig ind i lovgivningen og at sprede sig, i retning af at modsige det synspunkt, at lovgiver nogensinde har tillagt anvendelsen af ordet »rejsende« nogen afgørende betydning. Det kan endvidere bemærkes, at den stigende anvendelse af ordet »kunde« i lovbestemmelserne har ledsaget det stigende salg af pakkeferier eller pakkerejser mellem rejsebureauer.

44. Det forekommer mig derfor, at lovgivers hensigt med at anvende et enkelt ord til at betegne den person, som køber rejse, indkvartering eller tilsvarende tjenesteydelser fra et rejsebureau – og »rejsende« var et bekvemt ord at anvende – ikke kræver, at dette ords betydning begrænses til en særligt snæver kategori af personer.

45. Kommissionen har under alle omstændigheder heller ikke selv forsøgt at fortolke »rejsende« bogstaveligt: Kommissionen medtager i udtrykket f.eks. en forretningsenhed, som køber tjenesteydelser til brug for sine ansatte, idet den eneste betingelse efter Kommissionens opfattelse er, at pakken ikke må videresælges til den, der måtte være slutforbrugeren.

46. Jeg kan derfor ikke anse ordlyden af de bestemmelser, som regulerer fortjenstmargenordningen, for utvetydige, selv hvis det antages, at den oprindelige hensigt var at anvende ordet »rejsende« – som i sig selv ikke er fri for at være tvetydigt – hele vejen igennem.

47. Når dette er tilfældet, kan ordet efter min opfattelse fortolkes således, at det udstrækkes til andre kunder end de fysiske personer, som faktisk nyder den rejse- eller ferieydelse, som købes af et rejsebureau (eller, således som Kommissionen har foreslået, end dem, der køber ydelserne til gavn for sådanne personer), og i virkeligheden således, at det omfatter andre rejsebureauer, som derefter videresælger tjenesteydelserne. Henset til usikkerheden mellem sprogversionerne skal ordet fortolkes således, hvis det kræves i henhold til fortjenstmargenordningens formål og de generelle rammer herfor. Domstolen har allerede i lyset af et sådant krav fortolket »rejsebureau«, således at det omfatter en hotelvært, der tilbyder en indkvarteringspakke, som omfatter transport og udflugter, og en erhvervsdrivende, der arrangerer sprogkurser i og studierejser til udlandet (30). Der kan drages en yderligere parallel til Domstolens fortolkning af sætningen »personer, der deltager i sport« – som Domstolen anerkendte i sædvanlig sprogbrug kun henviser til fysiske personer – som værende i stand til at omfatte juridiske personer og sammenslutninger, der ikke har selskabsform, hvad angår sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) [nu artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112] (31).

48. Det er meget vigtigt, at det, hvis et rejsebureaus eller en rejsearrangørs salg af pakkerejser eller pakkeferier til et andet rejsebureau, der videresælger dem, udelukkes fra fortjenstmargenordningens anvendelsesområde, vil være i direkte modstrid med de to formål, som ordningen – således som det er ubestridt i disse retsforhandlinger – tilsigtede at opfylde.

49. Domstolen har anerkendt formålet om at tilpasse de normale regler om beskatningsstedet, det afgiftspligtige beløb og fradrag for indgående moms for at tage hensyn til mangfoldigheden af

tjenesteydelser i en pakkerejse eller pakkeferie og af de steder, hvor de præsteres, hvilket for rejsebureauer og rejsearrangører medfører praktiske vanskeligheder af en sådan art, at det hindrer deres transaktioner (32). Når rejsebureau A sammensætter en pakke bestående af f.eks. en busrejse gennem flere medlemsstater med indkvartering, måltider på restauranter og besøg på turistattraktioner i hver af dem og sælger pakken til rejsebureau B, som videresælger den til de fysiske personer, som skal deltage i turen, er det A, der står over for alle de praktiske vanskeligheder, ikke B. Selv hvis leveringsstedet for A's salg til B ikke er i den medlemsstat, hvor B har hjemsted, er B's vanskeligheder i princippet ikke større end dem, der er forbundet med en simpel grænseoverskridende levering, nemlig behovet for at opnå refusion eller fradrag for indgående moms, der er betalt på en transaktion i en anden medlemsstat. B's situation begrundes ikke nødvendigvis i sig selv anvendelsen af en særlig fortjenstmargenordning. A skal derimod tage sig af indgående moms på forskellige tjenesteydelser til forskellige satser i forskellige medlemsstater – netop den situation, som fortjenstmargenordningen er designet til at lette. I henhold til den rejsende-fremgangsmåde, som Kommissionen har talt for under disse retsforhandlinger, er det imidlertid kun B, der vil drage fordel af ordningen, mens A ikke vil.

50. Sammenlignelige betragtninger finder anvendelse i forhold til det andet formål, nemlig om at sikre, at momsindtægten på korrekt vis tildeles den medlemsstat, hvor den relevante tjenesteydelse faktisk præsteres og modtages. Hvis fortjenstmargenordningen i ovennævnte eksempel ikke finder anvendelse på A's salg til B, vil A få tilbagebetalt de momsbeløb, der er opkrævet på de tjenesteydelser, som er leveret til og nydt af turisterne i den besøgte medlemsstat, hvilken proces sandsynligvis vil medføre en nettobetaling til ham på det meste af eller hele dette beløb (33) og en mistet momsindtægt i de medlemsstater. Selv om moms er harmoniseret på EU-niveau, er det en national afgift, der opkræves i hver medlemsstat med dennes egne satser og i henhold til egne detaljerede regler. Momsen er i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 klassificeret som »en generel forbrugsafgift«. Selv om Afsnit V (artikel 31-61) i direktiv 2006/112 opstiller særlige regler for leveringsstedet, når der er et grænseoverskridende element, følger det af selve idéen med forbrugsafgift, at den bør udfælde sig på tidspunktet og stedet for det faktiske forbrug (det vil for en ikke-kumulativ flertrinsafgift som moms sige det endelige forbrug til sidst i kæden). I den omtvistede situation leveres og forbruges de relevante tjenesteydelser fysisk i den samme medlemsstat. Det grænseoverskridende element er for disse tjenesteydelser i det væsentlige kunstigt – leveringen i A's medlemsstat er af A's tjenesteydelser, ikke af tjenesteydelser fra tjenesteyderne i de besøgte medlemsstater. Det vil derfor ikke kun stride mod fortjenstmargenordningens formål, men også mod et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som denne ordning er designet til at opretholde, hvis indtægten fra forbruget i en medlemsstat skulle tilfalde en anden medlemsstat, hvor ingen af de tjenesteydelser, der direkte gav anledning til forbruget, blev leveret.

51. Det er korrekt, at undtagelser fra den generelle ordning skal fortolkes strengt, men, således som medlemsstaterne har understreget, betyder dette ikke, at de anvendte ord skal udlægges således, at de fratages deres tilsigtede virkning. Her ville den af Kommissionen foreslåede fortolkning gøre netop dette (34).

52. Jeg er på dette grundlag nødt til at konkludere ikke kun, at kunde-fremgangsmåden er bedre egnet end rejsende-fremgangsmåden til at opfylde fortjenstmargenordningens formål, men også at den sidstnævnte faktisk modarbejder disse formål i situationer af den art, hvor Kommissionen har argumenteret for, at den burde finde anvendelse. En sådan konklusion forekommer mig tilstrækkelig til at begrunde, at Kommissionens sagsanlæg i alle disse sager forkastes (med forbehold for, at der er tre yderligere problemstillinger, som skal afgøres, i sag C?189/11, Kommissionen mod Spanien).

53. Når det er sagt, kan det være nyttigt kort at nævne de andre større punkter, der er fremsat

af de sagsøgte medlemsstater, som også har støttet dette synspunkt, og at besvare visse af Kommissionens argumenter.

54. For det første har medlemsstaterne fremhævet princippet om afgiftsneutralitet, der er iboende i momssystemet i den forstand, at moms ikke bør anvendes på en måde, som fordrejer konkurrencen mellem leverandører (35). De har understreget, at fordi (således om jeg har forklaret i punkt 49 og 50 ovenfor) de praktiske og administrative vanskeligheder forbundet med at sammensætte en pakkerejse ikke lettes med Kommissionens fortolkning, hvor pakken sælges til et andet rejsebureau, begunstiger fortolkningen store rejsearrangører og rejsebureauer i forhold til mindre, som sandsynligvis ikke vil have de nødvendige ressourcer til at håndtere disse vanskeligheder. De sidstnævnte er derfor ikke lige så godt i stand til at sammensætte pakker med henblik på salg til andre rejsebureauer. Kommissionens fortolkning medfører endvidere uberettiget, at en afgiftspligtig persons leveringer behandles anderledes hvad angår moms på grundlag af kundens identitet snarere end af noget kriterium, der er forbundet med leveringen eller leverandøren.

55. Jeg er enig i denne vurdering. Størrelseskriteriet vil også give større bureauer en fordel i forhold til mindre bureauer på andre måder, men anvendelsen af momsreglerne bør ikke bidrage til yderligere forskelsbehandling. Det er også korrekt, at neutralitetsprincippet i denne forstand ikke er en primærretlig regel, som kan afgøre en bestemmelses gyldighed, men et fortolkningsprincip, som skal anvendes parallelt med andre sådanne principper (36). Her underbygger dets anvendelse imidlertid det synspunkt, som jeg er nået til på grundlag af det princip, som kræver, at en bestemmelse, hvis mening ikke er klar (navnlig når der er indbyrdes modstridende sprogversioner), skal fortolkes i lyset af formålet med og den generelle opbygning af de regler, som den er en del af.

56. For det andet har Kommissionen argumenteret for, at sætningen »i eget navn« i artikel 306 i direktiv 2006/112 er overflødig, hvis kunde-fremgangsmåden vedtages, eftersom rejsebureauer altid handler med deres kunder i eget navn (hvis dette ikke var tilfældet, ville de personer, som de handler med, ikke være deres kunder).

57. Dette argument forekommer svagt. Selv om det er korrekt, at et ord eller en sætning, der er anvendt i lovgivningen, i princippet bør forudsættes at tjene sit eget tilsigtede formål, kan jeg ikke godtage, at en fortolkning, som ikke gør andet end at undgå overflødighed, bør veje tungere end en fortolkning, som meget mere åbenbart tjener det tilsigtede formål med hele regelsættet. Her kan sætningen »i eget navn« let anses for en foregribelse af udelukkelsen i den næste sætning af rejsebureauer, der kun handler som formidlere. Jeg bemærker endvidere, at Kommissionens forslag fra 2002 om ændring af sjette direktivs artikel 26, som tilsigtede at gennemføre kunde-fremgangsmåden, fortsætter med at anvende ordene »dersom rejsebureauerne betjener kunderne i eget navn«, hvorved den forlænger den påståede overflødighed i det uendelige.

58. For det tredje har Kommissionen gjort gældende, at definitionen på »fortjenstmargen« i artikel 308 i direktiv 2006/112 er uigennemførlig, hvis kunde-fremgangsmåden anvendes. Hvis rejsebureau A sætter en pakke sammen og sælger den til rejsebureau B, som sælger den til en rejsende, hvordan kan A's fortjenstmargen da være forskellen mellem den pris med moms, som den rejsende betaler, og den faktiske omkostning for A for de varer og tjenesteydelser, som leveres af andre afgiftspligtige personer til direkte gavn for den rejsende, når den pris, som kunden betaler, ikke kun omfatter A's fortjenstmargen, men også B's fortjenstmargen?

59. Hvis ordet »rejsende« i den gældende lovgivning, som det er min opfattelse, bør udlægges bredt til at omfatte kunder af forskellig art, navnlig andre rejsebureauer, forsvinder problemet (37). Endvidere kan ordene »der skal betales af den rejsende«, således som medlemsstaterne har understreget, ikke fortolkes bogstaveligt i denne sammenhæng (38).

60. For det fjerde har Kommissionen henvist til dom af 6.10.2005, sag C?204/03, Kommissionen mod Spanien (39), hvorefter medlemsstaterne ikke må se bort fra udtrykkelige bestemmelser i momsdirektiverne med henblik på at frembringe et resultat, som er i bedre overensstemmelse med lovgivningens overordnede formål.

61. Her er jeg igen enig med medlemsstaterne i, at retspraksis ikke udelukker en fortolkning, som frembringer et sådant resultat, medmindre det strider mod en klar og utvetydig bestemmelse. De i disse retsforhandlinger omtvistede bestemmelser er, således som det så rigeligt er godtgjort, ikke utvetydige.

62. Det skal dog endelig anerkendes, at kunde-fremgangsmåden ikke er en patentløsning på alle mulige ufuldstændigheder ved fortjenstmargenordningen. Kommissionen har redegjort for dens mest fremtrædende ulempe i de forklarende bemærkninger til de foreslåede ændringer af sjette direktiv:

»Adskillige medlemsstater bragte også spørgsmålet om erhvervsrejser og de problemer, som dette volder for virksomhederne, der rent faktisk er endelige forbrugere af rejsepakker, på bane, fordi disse i henhold til de foreslåede nye bestemmelser i artikel 26 vil være afskåret fra at fradrage den resterende købsmoms. Hvis de bestiller en rejsepakke hos et rejsebureau, vil der blive afkrævet dem en pris inklusive moms, og disse virksomheder vil derfor ikke kunne fradrage dette momsbeløb, selv om den pågældende rejsepakke anvendes til erhvervsmæssige formål. Dette vil føre til resterende moms i det mellemliggende forbrugerled, hvilket strider mod det grundlæggende neutralitetsprincip for Fællesskabets momsordning« (40).

63. Selv om denne problemstilling er anerkendt, er der ikke taget stilling til den i ændringsforlaget. Under disse retsforhandlinger har Kommissionen foreslået en fortolkning, hvorefter ordet »rejsende« vil omfatte virksomheder, der køber forretningsrejser – hvorved kunde-fremgangsmåden faktisk anvendes i dette omfang (og hvorved residualmomsen forankres på et mellemtrin).

64. Problemet kan kun forhindres, hvis rejsende-fremgangsmåden blev vedtaget i den strengeste fortolkning, således at den kun finder anvendelse på fortjenstmargenordningen, når rejsebureauets kunde er en fysisk person, som forbruger de solgte tjenesteydelser. Når kunder er en afgiftspligtig juridisk person, vil den normale ordning finde anvendelse, og hvis de købte tjenesteydelser udelukkende blev anvendt til forretningsformål og udgjorde omkostningsbestanddele af forretningens afgiftspligtige ydelser, kunne hele momsen på disse tjenesteydelser ud over momsen på rejsebureauets fortjenstmargen fratrækkes i momsen på disse ydelser, og princippet om momsneutralitet for afgiftspligtige personer ville blive overholdt.

65. Dette er imidlertid ikke den fortolkning, som Kommissionen har foreslået for rejsende-fremgangsmåden. Endvidere er fortjenstmargenordningens formål, således som der er enighed om, specifikt at forenkle procedurer og at sikre en korrekt fordeling af momsindtægten. Det er ikke foreslået, at den også tilsigtede at garantere fuldt fradrag for indgående moms på rejseydelser, der anvendes til afgiftspligtige forretningsformål, selv hvis det ville have været et ønskværdigt formål.

66. Den problemstilling, som jeg har beskrevet, fører mig derfor ikke til at revidere min konklusion, hvorefter kunde-fremgangsmåden bør finde anvendelse i forbindelse med en korrekt

fortolkning af fortjenstmargenordningen med det resultat, at Kommissionens sagsanlæg bør forkastes, for så vidt som der er nedlagt påstand om, at det fastslås, at medlemsstaterne har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til artikel 306-310 i direktiv 2006/112, idet de har tilladt rejsebureauer at anvende fortjenstmargenordningen på præstation af rejseydelser til andre end rejsende.

### **Sagsomkostninger**

67. I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Alle de sagsøgte medlemsstater har nedlagt påstand om betaling af sagsomkostninger. I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne sagsomkostninger.

### **Forslag til afgørelse**

68. På baggrund af ovenstående betragtninger er det min opfattelse – med forbehold for den analyse og det forslag til afgørelse, som jeg redegør for i mit særskilte forslag til afgørelse i sag C-189/11 vedrørende de resterende klagepunkter mod Kongeriget Spanien – at Domstolen bør:

- frifinde de sagsøgte
- pålægge Kommissionen at betale de omkostninger, som medlemsstaterne har afholdt som sagsøgte, og
- pålægge medlemsstaterne at bære de omkostninger, de har afholdt som intervenienter.

### **Bilag I**

*Artikel 306-310 i direktiv 2006/112 (fremhævelser tilføjet)*

»Artikel 306

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) [(41)], finder anvendelse ved beregning af afgiftsgrundlaget.

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

Artikel 307

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*.

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

Artikel 308

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.

#### Artikel 309

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.

#### Artikel 310

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.«

### Bilag II

#### *Sjette direktivs artikel 26 (fremhævelser tilføjet)*

##### »Særordning for rejsebureauer

1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt 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 [(42)]. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den *rejsende*. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den *rejsende*, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den *rejsende* til gode.

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. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.

4. De merværdiafgiftsbeløb, der af andre afgiftspligtige personer føres i regning for rejsebureauet for de i stk. 2 omhandlede transaktioner, som direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

## **Bilag III**

*Sprogbrugen i de forskellige sprogversioner*

### **FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT**

**E. SHARPSTON**

fremsat den 6. juni 2013 (43)

### **Sag C-189/11**

**Europa-Kommissionen**

**mod**

**Kongeriget Spanien**

»Moms – særordning for rejsebureauer«

1. Jeg fremsætter i dag et forenet forslag i denne sag sammen med sag C-193/11, Kommissionen mod Polen, sag C-236/11, Kommissionen mod Italien, sag C-269/11, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik, sag C-293/11, Kommissionen mod Grækenland, sag C-296/11, Kommissionen mod Frankrig, sag C-309/11, Kommissionen mod Finland, og sag C-450/11, Kommissionen mod Portugal. Det forslag til afgørelse er begrænset til en enkelt problemstilling, som er fælles for alle otte sager (og som er den eneste problemstilling i de andre syv sager): om den særlige momsmæssige fortjenstmargenordning for rejsebureauer (herefter »fortjenstmargenordningen«), der findes i artikel 306-310 i direktiv 2006/112 (44), i henhold til en korrekt fortolkning af dette direktiv finder anvendelse, uanset om kunden faktisk er den rejsende eller ikke (herefter »kunde-fremgangsmåden«), eller om den kun finder anvendelse, når kunden er den rejsende (herefter »rejsende-fremgangsmåden«).

2. Med hensyn til baggrunden for EU-lovgivningen om fortjenstmargenordningen, den proceduremæssige baggrund for traktatbrudssagerne og alle forhold vedrørende den problemstilling, der er fælles for alle otte sager, henviser jeg til det forslag til afgørelse, hvori jeg konkluderer, at de sagsøgte medlemsstater bør frifindes, for så vidt som der er nedlagt påstand om, at det fastslås, at medlemsstaterne har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til artikel 306-310 i direktiv 2006/112 (vedrørende ordlyden af disse bestemmelser og af sjette direktivs artikel 26, jf. bilag I og II til mit forenede forslag til afgørelse), idet de tillader rejsebureauer at anvende fortjenstmargenordningen, når de præsterer rejseydelser til andre personer end rejsende.

3. I dette forslag til afgørelse behandler jeg tre yderligere problemstillinger, som Kommissionen har rejst, som kun vedrører den spanske lovgivning om fortjenstmargenordningen, og som ikke er forbundet med hovedproblemstillingen eller nogen af de andre syv traktatbrudssager. De vedrører henholdsvis udelukkelse fra fortjenstmargenordningen af situationer, hvor detailforhandlere af rejser sælger pakkerejser, der er arrangeret af engrosforhandlere (45), angivelse af det momsbeløb, der indgår i prisen, og fastsættelse af

afgiftsgrundlaget for en afgiftsperiode. Jeg vil her kun redegøre for den lovgivning og de argumenter, der er relevant for disse problemstillinger.

## **EU-lovgivningen**

4. Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Det fælles [momssystem] bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5. Artikel 73 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 [(46)] omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6. Artikel 168 og 169 i direktiv 2006/112 er blandt de bestemmelser, som regulerer retten til at fratrække indgående moms. Det bestemmes i det væsentlige i artikel 168, at når en afgiftspligtig person anvender varer eller tjenesteydelser, der leveres af en anden afgiftspligtig person med henblik på hans afgiftspligtige udgående transaktioner, hvilket alt sammen foregår inden for den samme medlemsstat, er han berettiget til at fratrække den skyldige eller den af ham betalte moms for leveringerne af disse varer eller tjenesteydelser i den moms, som han skal betale. Artikel 169 tilføjer visse andre formål, som, hvis indgående varer og tjenesteydelser anvendes hertil, medfører, at moms på varerne og tjenesteydelserne kan fradrages i den udgående moms. De omfatter under litra a), transaktioner, der udføres uden for den medlemsstat, hvor momsen skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat. I denne henseende kræver artikel 5, litra a), i direktiv 2008/9 (47), at hver medlemsstat til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på dens område, tilbagebetaler moms, som dér er pålagt ham, forudsat at de pågældende leveringer anvendes til bl.a. transaktioner, der er omhandlet i artikel 169, litra a), i direktiv 2006/112.

7. Artikel 220 i direktiv 2006/112 kræver, at enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura for bl.a. levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

8. Artikel 226 i direktiv 2006/112 bestemmer navnlig:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

(10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]«

## Spansk lovgivning

9. Lov nr. 37/1992 er den grundlæggende momslov i Spanien. Artikel 141-147 regulerer fortjenstmargenordningen. Kommissionen har nævnt følgende bestemmelser:

### »Artikel 141

1. Særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på:

1) Transaktioner udført af et rejsebureau, når de handler i eget navn over for de rejsende og anvender varer eller tjenesteydelser, der foretages af andre afgiftspligtige erhvervsdrivende, til rejsens gennemførelse.

Hvad angår denne særordning skal indkvartering eller transportydelser, uanset om de leveres samlet eller hver for sig og i givet fald sammen med andre supplerende tjenesteydelser eller biydelser, anses for en rejse.

2) Transaktioner udført af rejsearrangører under de omstændigheder, der er omhandlet i ovenstående nummer.

2. Særordningen for rejsebureauer finder ikke anvendelse på følgende transaktioner:

1) Detailforhandleres salg til offentligheden af rejser, der arrangeres af engrosforhandlere.

[...]«

### »Artikel 142

I transaktioner, hvorpå særordningen finder anvendelse, kræves det ikke, at afgiftspligtige personer særskilt i deres fakturaer angiver beløb, der er overvæltet, og som i givet fald anses for at indgå i transaktionens pris.

I transaktioner, der udføres for andre erhvervsdrivende, og som kun omfatter leveringer af varer eller tjenesteydelser, der fuldt ud er omfattet af afgiftens territoriale anvendelsesområde, kan fakturaen efter anmodning fra den berørte person og under overskriften »momsbeløb, der indgår i prisen« angive et beløb, der er fremkommet ved at gange transaktionens samlede pris med seks og dividere resultatet med 100. Sådanne beløb skal anses for direkte overvæltet på og båret af den erhvervsdrivende, som modtager leveringen.«

### »Artikel 146

1. Afgiftspligtige personer kan vælge at fastsætte deres afgiftspligtige beløb på grundlag af den enkelte transaktion eller samlet for hver afgiftsperiode.

Valget gælder for alle transaktioner, hvorpå særordningen finder anvendelse, og som den afgiftspligtige person udfører i en periode på mindst fem år og, hvis der ikke indgives mellemkommende angivelser om det modsatte, for efterfølgende år.

2. Samlet fastsættelse for hver afgiftsperiode af det afgiftsgrundlag, der svarer til transaktioner, hvorpå særordningen finder anvendelse, skal gennemføres på følgende måde:

1) Den faktiske samlede omkostning, inklusive afgift, for leveringer af varer eller tjenesteydelser

foretaget af andre erhvervsdrivende til bureauet i den relevante afgiftsperiode, som anvendes til rejsens gennemførelse til gavn for den rejsende, skal fratrækkes i den samlede pris inklusive moms, som kunderne skal betale for transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige begivenhed fandt sted i samme periode.

2) Det samlede afgiftsgrundlag skal fastsættes ved at gange resultatet med 100 og dividere produktet med 100 plus standard afgiftssatsen i lovens artikel 90 [(48)].

3. Afgiftsgrundlaget kan aldrig være negativt.

Når afgiftsgrundlaget fastsættes samlet, kan ethvert beløb, hvorved det beløb, der skal fratrækkes, overstiger det beløb, hvori det skal fratrækkes, lægges til de beløb, der skal fratrækkes i de umiddelbart efterfølgende afgiftsperioder.«

### **De nedlagte påstande**

10. Jeg har behandlet Kommissionens klagepunkter vedrørende anvendelse af kunde-fremgangsmåden i mit forenede forslag til afgørelse, hvor jeg konkluderede, at de sagsøgte skulle frifindes. Herudover har Kommissionen nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 73, 168, 169, 226 og 306-310 i direktiv 2006/112, idet det

– udelukker, at fortjenstmargenordningen anvendes på salg til offentligheden, som foretages af detailforhandlere, der handler i eget navn, af rejser, som arrangeres af engrosforhandlere

– tillader rejsebureauer under bestemte omstændigheder på fakturaen at anføre et samlet beløb, som ikke har nogen forbindelse med den moms, der faktisk overvæltes på kunden, og tillader sidstnævnte, forudsat at der er tale om en afgiftspligtig person, at trække dette samlede beløb fra den moms, der skal betales, og

– tillader rejsebureauer, for så vidt som de er omfattet af særordningen, at fastsætte et samlet afgiftsgrundlag for hver enkelt afgiftsperiode,

samt at Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

### **Udelukkelse af detailforhandlere af rejsers salg af rejseydelser, der arrangeres af engrosforhandlere**

#### *Argument*

11. Kommissionen er af den opfattelse, at fortjenstmargenordningen i overensstemmelse med artikel 306 i direktiv 2006/112 altid bør finde anvendelse på »detailforhandlere af rejsers salg til offentligheden af rejseydelser, der arrangeres af engrosforhandlere«, undtagen når detailforhandlerne ikke handler i eget navn, men som formidlere. Artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992 udelukker imidlertid *alle* sådanne salg fra ordningens anvendelsesområde, ikke kun i henhold til dens klare ordlyd, men også i henhold til de spanske myndigheders egen fortolkning. Hvis artikel 141, stk. 2, nr. 1, kun fortolkes således i tilfælde, hvor rejsebureauet handler i en andens navn (hvilket er Spaniens påstand), fratages den ethvert nyttigt formål, eftersom situationen allerede er dækket af artikel 141, stk. 1, nr. 1. Det forklarer heller ikke, hvorfor bestemmelsen er begrænset til tilfælde, hvor denne anden person er en engrosforhandler af rejser. Artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992 er i hvert fald tvetydig og derfor i strid med artikel 306 i direktiv 2006/112.

12. Spanien er enig i, at fortjenstmargenordningen bør finde anvendelse på den måde, som

Kommissionen har beskrevet. Spanien har gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse blot afklarer det forhold, at detailforhandlere af rejser i overensstemmelse med artikel 306, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2006/112 ikke må anvende ordningen, når de blot handler som formidlere i engrosforhandleres navn og for deres regning. De fortolkninger, som Kommissionen har henvist til, er ikke bindende. Der er ingen tvetydighed i artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992: Fordi artikel 141, stk. 1, nr. 1, gør det klart, at alle transaktioner, som udføres af et rejsebureau i eget navn, er omfattet af ordningens anvendelsesområde, er det klart, at artikel 141, stk. 2, nr. 1, kun kan vedrøre andre transaktioner end dem, der er udført i rejsebureauets eget navn.

### *Bedømmelse*

13. Problemstillingen mellem parterne i denne hovedpåstand vedrører ikke fortolkningen af direktiv 2006/112, men virkningen af artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992, som Kommissionen har anset for at være uforenelig med den fortolkning af direktivet, som begge parter er enige om.

14. Jeg bemærker for det første, at bestemmelsens ordlyd på ingen måde angiver, at dens virkninger er begrænset til situationer, hvor en detailforhandler af rejser blot handler som formidler på vegne af en engrosforhandler. Umiddelbart finder den anvendelse på alle detailforhandlere af rejseydelser, der arrangeres af en engrosforhandler, uanset om detailforhandleren handler som formidler eller køber tjenesteydelserne fra engrosforhandleren og sælger dem i eget navn. En regel, der har en sådan virkning, er, således som parterne er enige om, i strid med artikel 306 i direktiv 2006/112: Når et rejsebureau handler med kunder i eget navn, skal fortjenstmargenordningen finde anvendelse, uanset om rejsebureauet erhvervede de tjenesteydelser, der sælges, direkte eller fra et andet rejsebureau eller rejsearrangør.

15. Kommissionen har fremlagt uddrag af en samling af momspraksis offentliggjort af det spanske økonomi- og finansministerium, som viser ikke-bindende meddelelser fra generaldirektoratet for skatter og afgifter, der bekræfter en fortolkning, hvorefter den omtvistede bestemmelse ikke blot udelukker salg, hvor detailforhandleren handler som formidler, fra fortjenstmargenordningen (hvilket er i overensstemmelse med artikel 306 i direktiv 2006/112), men også dem, hvor han sælger i eget navn (hvilket ikke er det).

16. Under disse omstændigheder forekommer det mig, at Kommissionen har fastslået, at sagen er oplagt, og at denne hovedpåstand skal tages til følge, medmindre Spanien fremlægger særskilte beviser, som afkræfter det af Kommissionen fremlagte eller giver en slagkraftig grund til at se bort fra det.

17. Spanien har ikke fremlagt nogen beviser. Spanien har gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse faktisk blot er en afklaring – og en utvetydig afklaring – af den generelle regel, hvorefter fortjenstmargenordningen ikke finder anvendelse, når et rejsebureau ikke handler i eget navn. Afklaringen tilsigter blot at dække den specifikke situation med detail- og engrosforhandlere af rejser. Spanien har videre anført, at de fortolkende meddelelser, som Kommissionen har fremlagt, er forældede og under alle omstændigheder ikke-bindende.

18. Det er min opfattelse, at dette ikke er en tilstrækkelig tilbagevisning af Kommissionens påstande. Den omtvistede bestemmelse er, således som Kommissionen har anført, både unødvendig (idet den gentager en regel, der er fastsat tidligere i den samme artikel) og utilstrækkelig (idet den ikke klart angiver sin rækkevidde) som en afklaring. Den spanske regerings påstand om, at bestemmelsen er utvetydig og ikke giver mulighed for fortolkning, er ikke oprigtig. Kommissionen har godtgjort, at den tidligere er blevet fortolket på en helt anden måde end den, hvorpå regering nu har angivet, at den fortolkes, og klart skal fortolkes. Det forhold, at tidligere fortolkninger ikke er bindende og ikke længere kan anvendes (selv om der ikke er konkrete beviser herfor), formindsker ikke tvetydigheden. Når der ikke er nogen klar, bindende angivelse af, at

bestemmelsen kun vedrører tilfælde, hvor detailforhandleren ikke handler i eget navn, men i engrosforhandlerens navn og for dennes regning, er det mere sandsynligt, at erhvervsdrivende vil anvende udelukkelsen fra fortjenstmargenordningen i alle de tilfælde, der er dækket af bestemmelsens udtrykkelige ordlyd.

19. Jeg ville derfor tage denne påstand til følge.

### **Angivelse af det momsbeløb, der indgår i prisen**

#### *Argument*

20. Kommissionen er gået i rette med to aspekter af artikel 142, stk. 2, i lov nr. 37/1992. For det første giver bestemmelsen rejsebureauer mulighed for at specificere et »momsbeløb, der indgår i prisen« for en rejseydelse svarende til 6% af den samlede pris for denne ydelse, og giver alle kunder, som er afgiftspligtige personer, mulighed for at fratrække dette beløb, når betingelserne for fradraget er opfyldt. I henhold til fortjenstmargenordningen er den eneste moms, der skal indgå i prisen for en rejseydelse, den, som opkræves af rejsebureauets fortjenstmargen. Kommissionen har i stævningen gjort gældende, at rejsebureauet skal fakturere et samlet beløb med moms, og at kunderne ikke må fratrække moms. Endvidere svarer 6% ikke til nogen momssats, der anvendes i Spanien (49). For det andet indebærer den pågældende bestemmelse forskelsbehandling. Den finder kun anvendelse på leveringer, der er foretaget i Spanien, således at der ikke er mulighed for fradrag, når leveringerne er foretaget i andre medlemsstater. Artikel 309 i direktiv 2006/112, som kun vedrører leveringer foretaget uden for Den Europæiske Union, kan ikke begrunde en sådan bestemmelse.

21. Spanien har heroverfor gjort gældende, at fortjenstmargenordningen ikke udelukker fradrag for indgående moms, når de relevante betingelser er opfyldt. Artikel 310 i direktiv 2006/112 udelukker fradrag for »momsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for [...] transaktioner, der direkte kommer den rejsende til gode«, men vedrører ikke skyldig moms, når et rejsebureau leverer en enkelt tjenesteydelse til kunden i henhold til fortjenstmargenordningen. Momsbeløbet i prisen for denne tjenesteydelse bør derfor kunne fratrækkes i overensstemmelse med de normale regler. Der er imidlertid ingen vejledning i, hvordan et sådant beløb skal fastsættes. Den i Spanien vedtagne regel forsøger at løse problemet og gør det på en måde, som er omtrentlig – idet den bygger på en statistisk analyse – men i det store og hele nøjagtig, og som giver rejsebureauer mulighed for at bevare forretningshemmeligheder vedrørende deres faktiske fortjenstmargen. Reglens begrænsning til leveringer foretaget i Spanien er blot designet til at udelukke leveringer foretaget uden for Den Europæiske Union i overensstemmelse med artikel 309 i direktiv 2006/112.

22. Under retsmødet veg Kommissionen i et vist omfang tilbage fra sit skarpe standpunkt, hvorefter rejsebureauet i henhold til fortjenstmargenordningen skal fakturere et samlet beløb med moms, og hvorefter kunderne ikke kan fratrække moms. Kommissionen godtog, at bestemmelserne kunne læses således, at moms *på rejsebureauets fortjenstmargen* kan angives på fakturaen (50) og kan fratrækkes af kunden, når betingelserne for fradrag er opfyldt. Kommissionen var dog af den opfattelse, at dette ikke er en sædvanlig måde for rejsebureauer at drive forretning på, eftersom det indebærer en afsløring af deres fortjenstmargen på leveringen (51).

#### *Bedømmelse*

23. Hvad angår angivelsen af og det mulige fradrag for moms på rejsebureauets fortjenstmargen forekommer det mig, at Kommissionens standpunkt under retsmødet er at foretrække frem for det standpunkt, som den har givet udtryk for i de skriftlige bemærkninger.

Artikel 306-310 i direktiv 2006/112 giver ingen grund til, at de normale regler vedrørende fakturering og fradrag ikke skulle finde anvendelse inden for fortjenstmargenordningens grænser. Det er udtrykkeligt bestemt, at moms, der indgår i prisen for de leveringer, som rejsebureauet erhverver til gavn for den rejsende, ikke kan fratrækkes i henhold til ordningen. Skyldig moms på rejsebureauets fortjenstmargen er derimod ikke noget sted udelukket fra fradrag, og det bør være muligt for en afgiftspligtig person at fratrække beløbet i hans udgående afgift i henhold til de normale regler, når betingelserne for fradrag er opfyldt. Der er heller intet i artikel 306-310, som fraviger kravene i artikel 220 og 226 vedrørende de detaljer, der kræves i en faktura, som udstedes til en anden afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person.

24. Jeg undrer mig derfor over, om Kommissionen gik langt nok under retsmødet ved at anse en faktura, som angiver momsen på rejsebureauets fortjenstmargen, for blot at være en mulighed, der sandsynligvis ikke vil blive udnyttet i praksis. Det forekommer mig, at der er grundlag for at anse det for et krav.

25. Dette punkt er dog ikke blevet procederet for Domstolen, og det er efter min opfattelse også uforholdsmæssigt at træffe afgørelse herom for at afgøre den foreliggende hovedpåstand. Jeg vil derfor foreslå, at Domstolen bør bygge sin afgørelse på de følgende betragtninger.

26. For det første er det klart, at det beløb, der er opnået i beregningen i henhold til artikel 142, stk. 2, i lov nr. 37/1992, sjældent, om nogensinde, vil svare til noget momsbeløb, der indgår i prisen. Med 6% af prisen med moms er det usandsynligt, at beløbet nogensinde vil svare til det samlede momsbeløb på såvel pakkerejsens bestanddele som rejsebureauets fortjenstmargen. Hvis det gjorde, ville det være i strid med artikel 310 i direktiv 2006/112 at give kunder mulighed for at fratrække et sådant beløb, idet artiklen udelukker momsfradrag på en pakkerejses bestanddele. Der er måske en større chance for, at det svarer til momsbeløbet på rejsebureauets fortjenstmargen, men det væsentlige ord er »chance«. For at noget indgående momsbeløb kan fratrækkes, skal det svare nøjagtigt – og ikke blot nogenlunde eller tilfældigvis – til det udgående momsbeløb, som leverandøren har angivet over for afgiftsmyndigheden. Ethvert andet resultat strider mod princippet om afgiftsneutralitet. Der vil være en momsgevinst eller et momstab for en af de pågældende afgiftspligtige personer eller for afgiftsmyndigheden.

27. For det andet – selv om ovenstående efter min opfattelse er en tilstrækkelig grund til at tage Kommissionens påstand i denne henseende til følge – er anvendelsen af den omtvistede bestemmelse klart begrænset til leveringer foretaget i Spanien og ikke til leveringer foretaget inden for Den Europæiske Union. Endvidere har Kommissionen fremlagt afgiftsmyndighedens afgørelse, som fastslår, at begrænsningen faktisk anvendes på denne måde og ikke blot fritager leveringer foretaget uden for Unionen i henhold til artikel 309 i direktiv 2006/112. Selv hvis den omtvistede bestemmelse i øvrigt var i overensstemmelse med reglerne for fortjenstmargenordningen, ville den dermed indebære forskelsbehandling i forhold til rejseydelser præsteret i andre medlemsstater end Spanien.

28. Jeg ville derfor tage denne påstand til følge.

### **Fastsættelse af afgiftsgrundlaget for en afgiftsperiode**

#### *Argument*

29. Kommissionen har gjort gældende, at intet i direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne mulighed for at tillade rejsebureauer, der anvender fortjenstmargenordningen, at beregne en enkelt fortjenstmargen for alle pakkerejsetransaktioner i en given afgiftsperiode således som i henhold til artikel 146 i lov nr. 37/1992. Artikel 73 ff. i direktiv 2006/112 henviser til afgiftsgrundlaget for individuelle leveringer, og disse bestemmelser finder anvendelse inden for

fortjenstmargenordningen, for så vidt som den ikke fraviger dem (52). Muligheden for en samlet beregning er forudsat i Kommissionens foreslåede ændringer til sjette direktivs artikel 26 (53), men er ikke til rådighed i direktiv 2006/112 med den nuværende ordlyd. Direktivets artikel 318 giver medlemsstaterne mulighed for at give en tilsvarende forenkling i forbindelse med fortjenstmargenordningen for afgiftspligtige forhandlere, men der er ingen tilsvarende mulighed i fortjenstmargenordningen for rejsebureauer. Den i spansk ret indførte mulighed kan endvidere føre til, at der ikke opkræves momsbeløb, og at Unionen mister egne midler.

30. Spanien er af den opfattelse, at ordlyden af artikel 308 i direktiv 2006/112 er tilstrækkeligt bred til at give mulighed for, at rejsebureauets fortjenstmargen beregnes samlet for hver afgiftsperiode således som i den spanske lovgivning. Bestemmelserne er valgfrie, deres formål er at forenkle momsprocedurerne, og de er neutrale hvad angår deres virkning på provenuet.

#### *Bedømmelse*

31. Selv om argumenterne for denne påstand ikke har været omfattende, forekommer det mig, at Kommissionens standpunkt i det væsentlige er korrekt på grundlag af de bestemmelser, den har nævnt. Ved definitionen af princippet om det fælles momssystem specificerer artikel 1, stk. 2, andet punktum, i direktiv 2006/112, at der skal svares moms af »enhver transaktion«. Artikel 73 definerer afgiftsgrundlaget i form af en individuel levering. Endvidere gør en ordning med samlet beregning for hver afgiftsperiode – med mulighed for overførsel af negative beløb til efterfølgende perioder – det umuligt for kunderne at forvisse sig om, hvor meget moms, der indgår i deres indgående leveringer, og dermed at fratrække en sådan afgift, når det er relevant, og jeg har ovenfor konkluderet, at det i det mindste er muligt, om ikke obligatorisk, inden for fortjenstmargenordningen at anvende de normale regler vedrørende momsangivelse på rejsebureauets fortjenstmargen på fakturaer og kundernes efterfølgende fradrag herfor.

32. Selv om jeg ikke er overbevist af Kommissionens argument vedrørende et muligt tab af Unionens egne midler, for hvilket Kommissionen ikke har fremlagt beviser, ville jeg dermed tage denne påstand til følge.

#### **Sagens omkostninger**

33. I henhold til artikel 138, stk. 3, i Domstolens procesreglement bærer hver part sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter. Domstolen kan dog, hvis dette efter omstændighederne findes begrundet, beslutte, at en part, ud over at bære sine egne omkostninger, skal betale en del af modpartens omkostninger. I denne sag er det min opfattelse, at Domstolen skal forkaste Kommissionens sagsanlæg, for så vidt som der er nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 306-310 i direktiv 2006/112, idet det giver rejsebureauer mulighed for at anvende fortjenstmargenordningen, når de præsterer rejseydelser til andre personer end rejsende, men tage de øvrige påstande, der er drøftet i dette forslag til afgørelse, til følge. Det forekommer derfor passende at pålægge Kongeriget Spanien at betale tre fjerdedele af begge parter omkostninger og at pålægge Kommissionen at betale en fjerdedel af disse omkostninger. I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger.

#### **Forslag til afgørelse**

34. På baggrund af alle ovenstående betragtninger sammen med de betragtninger, der er redegjort for i mit forenede forslag til afgørelse i denne sag og sag C-193/11, Kommissionen mod Polen, sag C-236/11, Kommissionen mod Italien, sag C-269/11, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik, sag C-293/11, Kommissionen mod Grækenland, sag C-296/11,

Kommissionen mod Frankrig, sag C-309/11, Kommissionen mod Finland, og sag C-450/11, Kommissionen mod Portugal, er det min opfattelse, at Domstolen bør:

- fastslå, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 73, 168, 169, 226 og 306-310 i direktiv 2006/112, idet det
- udelukker, at den særordning for rejsebureauer, der er fastsat i artikel 306-310 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, anvendes på salg til offentligheden, som foretages af detailforhandlere, der handler i eget navn, af rejseydelser, som arrangeres af engrosforhandlere
- tillader rejsebureauer under bestemte omstændigheder på fakturaen at opkræve et samlet beløb, som ikke har nogen forbindelse med den aktuelle moms, der opkræves af kunden, og tillader sidstnævnte, hvis han er en afgiftspligtig person, at fradrage dette samlede beløb i den skyldige moms, og
- tillader rejsebureauer, for så vidt som de er omfattet af særordningen, at fastsætte deres samlede afgiftsgrundlag for hver afgiftsperiode
- i øvrigt frifinde Kongeriget Spanien
- pålægge Kongeriget Spanien at bære tre fjerdedele af sine egne omkostninger og betale tre fjerdedele af Kommissionens omkostninger
- pålægge Kommissionen at bære en fjerdedel af sine egne omkostninger og betale en fjerdedel af Kongeriget Spaniens omkostninger, og
- pålægge de medlemsstater, der er interveneret i sagen, at bære deres egne omkostninger.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«).

3 – Rådets direktiv 90/314/EØF af 13.6.1990 om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure (EFT L 158, s. 59). Artikel 1 angiver direktivets formål som »at tilnærme medlemsstaternes love og administrative bestemmelser om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure, der sælges eller udbydes til salg på Fællesskabets område«.

4 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregning (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Artikel 306-310 i direktiv 2006/112 omarbejder blot strukturen og ordlyden af sjette direktivs artikel 26 uden i princippet at foretage nogen materielle ændringer (jf. tredje betragtning til direktiv 2006/112).

5 – I henhold til bestemmelserne, der nu findes i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12.2.2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT L 44, s. 23), som ophævede og erstattede Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

6 – Selv om Kommissionens definition af »rejsende« faktisk er noget løsere end dette, jf. punkt 28

nedenfor.

7 – Kommissionen forklarede under retsmødet, at teksten i sjette direktiv var blevet drøftet og aftalt i Rådet i den franske version, som tilsigtede at tjene som grundlag for de andre sprog. I modsætning til det tilsigtede byggede den endelige engelske tekst faktisk på en parallel version på engelsk, der ikke var blevet drøftet. Det kan imidlertid ikke benægtes, at teksten blev vedtaget på alle seks sprog, som alle er lige autentiske.

8 – Jeg gengiver teksten i artikel 306-310 i direktiv 2006/112 i bilag I til dette forslag til afgørelse og i sjette direktivs artikel 26 i bilag II på ét sprog. I begge tilfælde skriver jeg i givet fald ordet »rejsende« eller »kunde« eller det tilsvarende i kursiv i hvert tilfælde. I bilag III opstiller jeg et skema, som angiver det ord, der er anvendt i hver bestemmelse i hver af de forskellige sprogversioner. Under retsmødet anførte Kommissionen, at Rådet havde fastlagt den endelige tekst i hver sprogversion af direktiv 2006/112, uden at Kommissionen havde været i stand til at reagere på ændringer.

9 – Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF vedrørende særordningen for rejsebureauer (KOM(2002) 64 endelig).

10 – Dette var under alle omstændigheder hensigten. Faktisk forekommer i det mindste den franske, den græske, den italienske og den svenske version af de foreslåede nye bestemmelser alle at have bibeholdt ordet »rejsende« mindst én gang.

11 – I punkt 4.1.2.1.

12 – Cypern, Ungarn, Letland og Det Forenede Kongerige. Nederlandene ændrede sin lovgivning på et senere tidspunkt (fra den 1.4.2012), og parallelle retsforhandlinger, der var iværksat mod den medlemsstat (sag C-473/11), blev trukket tilbage.

13 – Jf. Kommissionens pressemeddelelse IP/08/333 og IP/11/76.

14 – Domstolen har endvidere flere gange understreget formålet med at forenkle proceduren for rejsebureauer (jf. f.eks. dom af 9.12.2010, sag C-31/10, Minerva Kulturreisen, Sml. I, s. 12889, præmis 17 og 18 og den deri nævnte retspraksis). Formålet om korrekt fordeling af afgiftsprovenuet blev understreget af generaladvokat Tizzano i hans forslag til afgørelse fremsat den 12.9.2002, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. 2003 I, s. 6289, punkt 25, fodnote 13).

15 – Jf. dog punkt 28 nedenfor.

16 – Jf. et nyligt eksempel, dom af 17.1.2013, sag C-360/11, Kommissionen mod Spanien, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis.

17 – Jf. artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112.

18 – Dom af 6.10.2005, sag C-204/03, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 8359, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

19 – Det er ikke min opfattelse, at det her vil være nyttigt at tilskrive de enkelte medlemsstater individuelle argumenter, hvoraf det, der følger, under alle omstændigheder kun er et sammendrag.

20 – Jf. f.eks. dom af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis. Jf. også dom af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 36.

- 21 – Jf. dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 18-27. Jf. også dom af 13.10.2005, sag C-200/04, iSt, Sml. I, s. 8691, præmis 22 ff.
- 22 – Dommen i sagen First Choice Holidays, nævnt i fodnote 14 ovenfor, præmis 28.
- 23 – Jf. for et nyligt eksempel vedrørende undtagelser dom af 21.3.2013, sag C-91/12, PCF Clinic AB, præmis 23.
- 24 – Nævnt i fodnote 18 ovenfor, jf. navnlig præmis 25.
- 25 – Jf. den i fodnote 20 ovenfor nævnte retspraksis.
- 26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).
- 27 – Der er naturligvis tilfælde, hvor rejsen eller turen i sig selv eller en del af den er formålet (f.eks. visse krydstogter eller legendariske togrejser, såsom Orient Expressen), og andre, hvor transporten i sig selv er den eneste tjenesteydelse, der købes af rejsebureauet (især måske i tilfælde af forretningsrejser). En betydelig del af rejsebureauvirksomheden omfatter dog pakker, hvoraf de tjenesteydelser, der er til rådighed på bestemmelsesstedet, er den væsentligste bestanddel, idet transporten til og fra bestemmelsesstedet blot et uundgåeligt supplement.
- 28 – Dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Sml. I, s. 5723.
- 29 – I Minerva Kulturreisen-dommen, nævnt i fodnote 14 ovenfor, udtalte Domstolen faktisk, at fortjenstmargenordningen ikke skulle finde anvendelse på et rejsebureaus salg af operabilletter i sig selv, »når de [...] ikke leveres i forbindelse med rejseydelser«, men gjorde det klart, at rejseydelser omfattede indkvartering (jf. dommens præmis 21-28).
- 30 – Jf. henholdsvis dommen i sagen Madgett og Baldwin og iSt-dommen, begge nævnt i fodnote 21 ovenfor.
- 31 – Dom af 16.10.2008, sag C-253/07, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, Sml. I, s. 7821, præmis 26 ff. Jeg bemærker, at Kommissionen i den sag havde gjort gældende, at bestemmelsen ikke skulle fortolkes »bogstaveligt, men derimod med henblik på at sikre en effektiv anvendelse af den i bestemmelsen indeholdte fritagelse, med udgangspunkt i den omhandlede tjenesteydelse, og at det derfor er nødvendigt ikke blot at tage hensyn til den formelle eller legale modtager af denne tjenesteydelse, men derimod også dens konkrete modtager eller den person, som faktisk er berettiget til at modtage tjenesteydelsen« (jf. dommens præmis 25).
- 32 – Jf. den i fodnote 14 ovenfor nævnte retspraksis.
- 33 – Dette ville kun ikke være tilfældet, hvis A både var momsregistreret i hver af disse medlemsstater og dér foretog leveringer, hvis udgående moms oversteg hele hans indgående moms dér. Selv i så fald ville der dog være en strøm af momsindtægt fra de medlemsstater, hvor tjenesteydelserne faktisk blev leveret og nydt, til den medlemsstat, hvor A har hjemsted, og som vil opkræve udgående afgift på hans salg til B.
- 34 – Jf. punkt 32 ovenfor.
- 35 – Vedrørende andre betydninger af afgiftsneutralitet i forbindelse med moms jf. fodnote 40 nedenfor.

36 – Jf. dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 45.

37 – Kommissionen har taget fat på denne vanskelighed i de foreslåede ændringer til sjette direktivs artikel 26 ved i det væsentlige at erstatte ordet »rejsende« med »kunde« i hele artikel 26, stk. 3 (svarende til den sidste sætning i artikel 26, stk. 2, i den uændrede version; der er også andre ændringer, men de er uden betydning for de drøftede punkter). Dette forekommer mig at godtgøre, at indvendingen i vidt omfang er opfundet.

38 – Jf. punkt 31 ovenfor.

39 – Nævnt i fodnote 18 ovenfor. Kommissionen har også nævnt dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 54.

40 – Det ovenfor i fodnote 9 nævnte dokument, punkt 2, næstsidste afsnit. Det neutralitetsprincip, der er henvist til her, er, at moms skal have neutrale virkninger i forhold til afgiftspligtige personer, som ikke selv skal bære afgiftsbyrden.

41 – Artikel 79, stk. 1, litra c), vedrører anvendelsen af en spærret konto til tilbagebetaling af omkostninger afholdt i køberens eller kundens navn og for disses regning.

42 – Artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), var forgænger for artikel 79, stk. 1, litra c).

43 – Originalsprog: engelsk.

44 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«). Artikel 306-310 i direktiv 2006/112 erstattede artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregning (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

45 – Engrosforhandlere af rejser sammensætter pakkerejser, men sælger dem ikke direkte til offentligheden. De sælger enten til detailforhandlere af rejser, som derefter (i eget navn) sælger pakkerne til offentligheden, eller til offentligheden gennem sådanne detailforhandlere, som kun (i engrosforhandlerens navn) handler som formidlere.

46 – Artikel 74-77 vedrører i det væsentlige afgiftsgrundlaget i tilfælde af »levering til sig selv«, hvor en afgiftspligtig person anvender varer eller tjenesteydelser, der er leveret af hans afgiftspligtige virksomhed, til andet end normale afgiftspligtige ydelser.

47 – Rådets direktiv 2008/9/EF af 12.2.2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT L 44, s. 23).

48 – Standardmomssatsen i artikel 90 er i øjeblikket 21%. Transaktionen omfatter dermed, at der ganges med 100 og divideres med 121.

49 – Jeg bemærker, at i henhold til Kommissionens dokument »VAT rates applied in the Member States of the European Union« anvendte Spanien fra den 14.1.2013 f.eks. standardsatsen på 21% på hotelindkvartering og adgang til forlystelsesparker (satsen for hotelindkvartering er angivet i den engelske version af dokumentet, mens den franske og den tyske version af dokumentet angiver en sats på 10%; desværre har Kommissionen ikke anset det for hensigtsmæssigt at udgive andre sprogversioner) og en nedsat sats på 10% på transport af passagerer og restaurantydelser. 6% af prisen med moms udgør en afgiftssats på ca. 6,38%.

50 – Kommissionen understregede, at artikel 325, 332 og 339 derimod udelukker, at momsbeløbet angives på fakturaer, der er udstedt i henhold til andre sammenlignelige særordninger.

51 – Erhvervsdrivendes ønske om at bevare fortroligheden for deres fortjenstmargen er dermed blevet nævnt af begge parter i disse retsforhandlinger. Det er en interessant problemstilling, men efter min opfattelse ikke en problemstilling, der er relevant for denne sags udfald.

52 – Jf. dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 26 ff., vedrørende sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), som var forgænger for artikel 73 i direktiv 2006/112.

53 – Jf. den foreslåede tekst for artikel 26, stk. 4, i forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF vedrørende særordningen for rejsebureauer (KOM(2002) 64 endelig).