

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

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

26. september 2013 (\*)

»Traktatbrud – afgiftspåleggelse – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 306-310 – særordning for rejsebureauer – afvigelser mellem sprogversionerne – national lovgivning, der fastsætter anvendelse af denne særordning på andre personer end de rejsende – begreberne »rejsende« og »kunde« – udelukkelse fra nævnte særordning af visse salg til offentligheden – angivelse på fakturaen af et fradragsberettiget momsbeløb, som ikke har forbindelse med den skyldige eller erlagte indgående moms – samlet fastsættelse af afgiftsgrundlaget for en given periode – uforenelighed«

I sag C-189/11,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 20. april 2011,

**Europa-Kommissionen** ved L. Lozano Palacios og C. Soulay, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Kongeriget Spanien** ved S. Centeno Huerta, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

støttet af:

**Den Tjekkiske Republik** ved M. Smolek, T. Müller og J. Ořková, som befuldmægtigede

**Den Franske Republik** ved G. de Bergues og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede

**Republikken Polen** ved A. Kraiřska, A. Kramarczyk, M. Szpunar og B. Majczyna, som befuldmægtigede

**Den Portugisiske Republik** ved L. Inez Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede

**Republikken Finland** ved J. Heliskoski og M. Pere, som befuldmægtigede,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ileřiř, og dommerne E. Jarařinas, A. Ó Caoimh, C. Toader og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. marts 2013,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. juni 2013,

afsagt følgende

## Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 306-310, 226, 168, 169 og 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), idet det

- tillader rejsebureauer at anvende særordningen for rejsebureauer i tilfælde, hvor rejsetjenesteydelserne er solgt til andre personer end de rejsende
- udelukker, at denne særordning anvendes på salg til offentligheden, som foretages af detailforhandlere, der handler i eget navn, af rejser, som arrangeres af engrosforhandlere
- tillader rejsebureauerne under bestemte omstændigheder på fakturaen at anføre et samlet beløb for merværdiafgiften (herefter »moms«), som ikke har nogen forbindelse med den moms, der faktisk overvælttes 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.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

#### Særordningen for rejsebureauer

2 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) i dens spanske sprogversion (DO L 145, s. 1; EE 09/01, s. 54) havde følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne anvender [momsen] på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt som disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende [»viajero«] 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. 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 for én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende [»viajero«]. 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, for beskatningsgrundlag og for pris uden afgift i henhold til artikel 22,

stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden [moms], der skal betales af den rejsende [»viajero«], og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt som disse transaktioner direkte kommer den rejsende [»viajero«] til gode.

[...]

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

3 Momsdirektivets artikel 306-310 bestemmer under direktivets kapitel 3 med overskriften »Særordning for rejsebureauer« i den spanske sprogversion følgende:

#### *»Artikel 306*

1. Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt som disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende [»viajero«] 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.

#### *Artikel 307*

De transaktioner, der på de i artikel 306 fastsatte betingelser udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet over for den rejsende [»viajero«].

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.

#### *Artikel 308*

For enkeltydelsen leveret af rejsebureauet anses for afgiftsgrundlag og for 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 [»viajero«], og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt som disse transaktioner direkte kommer den rejsende [»viajero«] 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 for afgiftsfri.

## Artikel 310

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

De andre bestemmelser i momsdirektivet

4 Momsdirektivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 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.«

5 Dette direktivs artikel 78 fastsætter:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

[...]«

6 Direktivets artikel 168 og 169 vedrører fradragsretten. Artikel 168 lyder således:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

7 Samme direktivs artikel 169 præciserer, at den afgiftspligtige person foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til de formål, som opregnes i denne artikel 169.

8 Momsdirektivets artikel 226 vedrørende indholdet af fakturaerne bestemmer:

»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:

[...]

9) den gældende momssats

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

[...]«

9 I kapitel 4 i afsnit XII i dette direktiv, som har overskriften »Særordninger for brugte

genstande, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter«, bestemmer direktivets artikel 318 følgende:

»1. For at forenkle opkrævningen af afgiften kan medlemsstaterne efter høring af Momsudvalget for visse transaktioner eller for visse kategorier af afgiftspligtige videreforskere fastsætte, at afgiftsgrundlaget for leveringer af varer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, fastsættes for hver afgiftsperiode, for hvilken den afgiftspligtige videreforsker skal afgive den i artikel 250 omhandlede momsangivelse.

[...]«

#### *Spansk ret*

10 Artikel 141, stk. 1 og 2, i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247) har følgende ordlyd:

»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 bydelser, anses for en rejse.

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

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

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

11 Artikel 142 i lov nr. 37/1992 bestemmer:

»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.«

12 Artikel 146 i lov nr. 37/1992 fastsætter:

»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 denne lovs artikel 90.

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. «

### **Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen**

13 Kommissionen fremsendte den 23. marts 2007 en åbningsskrivelse til Kongeriget Spanien, hvori den gjorde sidstnævnte opmærksom på, at spansk ret vedrørende særordningen for rejsebureauer muligvis var uforenelig med momsdirektivets artikel 306-310, på grund af anvendelsen af denne ordning på ydelser leveret til andre personer end de rejsende, hvilken medlemsstaten besvarede ved skrivelse af 29. maj 2007.

14 Den 1. februar 2008 fremsendte Kommissionen en supplerende åbningsskrivelse til Kongeriget Spanien, hvori den for det første rejste tvivl ved bestemmelserne i artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992, som udelukker, at særordningen anvendes på detailforhandleres salg til offentligheden af rejser, som arrangeres af engrosforhandlere, for det andet ved den særlige regel vedrørende fakturering og fradrag i lovens artikel 142, og for det tredje ved de særlige bestemmelser i lovens artikel 146 vedrørende den samlede beregning af afgiftsgrundlaget for hver afgiftsperiode.

15 Kongeriget Spanien besvarede denne sidstnævnte åbningsskrivelse ved skrivelse af 19. maj 2008.

16 Da Kommissionen ikke var tilfreds med den besvarelse, Kongeriget Spanien havde givet på åbningsskrivelserne, fremsatte den en begrundet udtalelse den 9. oktober 2009, som medlemsstaten undlod at besvare.

17 På denne baggrund besluttede Kommissionen at anlægge nærværende søgsmål.

18 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 14. september 2011 fik Den Tjekkiske Republik, Den Franske Republik, Republikken Polen, Den Portugisiske Republik og Republikken Finland tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Kongeriget Spaniens påstande.

### **Om søgsmålet**

## *Det første klagepunkt*

### Parternes argumenter

- 19 Kommissionen er af den opfattelse, at særordningen for rejsebureauer, som er fastsat i momsdirektivets artikel 306-310, alene finder anvendelse på salg af rejser til de rejsende (herefter »rejsende-fremgangsmåden«). Den har foreholdt Kongeriget Spanien at have tilladt, at ordningen blev anvendt i tilfælde af salg af rejser til alle former for kunder (herefter »kunde-fremgangsmåden«).
- 20 Institutionen har anført, at bestemmelserne i artikel 306-310 i det væsentlige gentager sjette direktivs artikel 26, stk. 1-4.
- 21 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at EU-lovgivers intention ved vedtagelsen af sjette direktiv var at begrænse særordningen for rejsebureauer til ydelser, der leveres til de rejsende, den endelige forbruger. Til støtte for dette synspunkt har den anført, at fem af de seks oprindelige sprogversioner af dette direktiv systematisk anvendte begrebet »rejsende« i direktivets artikel 26 på en fuldstændig klar og sammenhængende måde. Det følger heraf, at begrebet ikke nødvendiggjorde nogen fortolkningsindsats ud over ordlyden, hvorfor fortolkningen af artikel 26 var entydig.
- 22 Anvendelse af udtrykket »kunde« (»customer«) i den engelske version af sjette direktiv udgjorde en fejl, som i øvrigt alene blev begået én gang i direktivets artikel 26, stk. 1. Da denne engelske version blev lagt til grund ved senere oversættelser af sjette direktiv, blev dette udtryk ofte gentaget i disse senere sprogversioner samt i mange sprogversioner af momsdirektivets artikel 306-310.
- 23 Under retsmødet ved Domstolen har Kommissionen præciseret, at den franske version af sjette direktiv – som alene anvendte udtrykket »rejsende« (»voyageur«) – udgjorde den tekst, som alle medlemsstater havde arbejdet ud fra og var blevet enige om.
- 24 Kommissionen har understreget, at bestemmelserne vedrørende særordningen for rejsebureauer skal gøres til grundlag for en ensartet fortolkning. Den omstændighed, at der både foreligger en rejsende-fremgangsmåde og en kunde-fremgangsmåde vil være kilde til dobbeltbeskatning og konkurrencefordrejning.
- 25 Kommissionen har med henvisning til sjette direktivs artikel 26 præciseret grundene til, at udtrykket »kunde«, skønt det forekommer i visse sprogversioner af momsdirektivets artikel 306-310, skal forstås som »rejsende«.
- 26 Kommissionen er for det første af den opfattelse, at hvis kunde-fremgangsmåden skulle tages til følge, ville betingelsen i sjette direktivs artikel 26, stk. 1, om, at rejsebureauet handler »i eget navn«, være overflødig, idet en erhvervsdrivende altid handler i eget navn over for sin kunde. Det følger ifølge Kommissionen heraf, at dette udtryk ikke skal have en ordlydsfortolkning, og at udtrykket »kunde« skal forstås på samme måde som det udtryk, der er anvendt i de fem andre oprindelige sprogversioner af direktivet, nemlig som »rejsende«. Kommissionen har i denne forbindelse gjort gældende, at et rejsebureau over for en »rejsende« kan handle såvel i eget navn som i tredjemand's navn og på tredjemand's vegne.
- 27 Hvis EU-lovgiver ikke havde ønsket at give udtrykket »kunde« betydning af »rejsende«, men betydning af alle former for »kunder«, ville det få ulogiske konsekvenser, idet særordningen for rejsebureauer ville finde anvendelse, selv når et rejsebureau handler som formidler, bl.a. når det

søger efter kunder på vegne af et hotel i henhold til en formidlingsaftale indgået med dette.

28 Kommissionen er af den opfattelse, at det er endnu mere klart, at dette ville være ulogisk, idet udtrykket »rejsende« er anvendt i den engelske version i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, første punktum, hvorefter »de transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende [»traveller«]«. Ifølge Kommissionen ville denne sætning imidlertid være uden betydning, hvis særordningen for rejsebureauer fandt anvendelse, uden hensyntagen til hvem der modtager tjenesteydelsen. Hvis dette var tilfældet, ville lovgiver ifølge Kommissionen have anvendt udtrykket »kunde« systematisk.

29 Kommissionen har tilføjet, at de seks oprindelige sprogversioner af sjette direktivs artikel 26, stk. 2, tredje punktum, anvendte udtrykket »rejsende«. Det ville følgelig være inkonsekvent at nævne »det samlede beløb, der skal betales af den rejsende«, hvis særordningen for rejsebureauer kunne finde anvendelse, uafhængigt af hvem der var rejsebureauets kunde. Når et rejsebureau foretager et salg til et andet rejsebureau, ville man således ifølge Kommissionen skulle beregne den i artikel 26, stk. 2, tredje punktum, omhandlede margin ved at tage hensyn til forskellen mellem det beløb, der skulle betales af den rejsende, og de omkostninger, der skulle bæres af det første rejsebureau, hvilket ikke ville være relevant, hvis der ikke var nogen forbindelse mellem dette og den rejsende.

30 Kommissionen har endelig påberåbt sig to andre argumenter. Den har for det første understreget, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 var i kraft i næsten 30 år, indtil forordningen blev ophævet, og at de sprogversioner af denne artikel, der lå efter de oprindelige seks versioner, for størstedelens vedkommende indførte ordlyden af de fem identiske oprindelige versioner ved alene at anvende udtrykket »rejsende«. Blot fem senere sprogversioner af denne bestemmelse lagde den engelske sprogversion til grund. Kommissionen har for det andet henvist til den omstændighed, at undtagelserne til den almindelige momsordning skal fortolkes indskrænkende.

31 Under disse omstændigheder forholder det sig således, at selv om kunde-fremgangsmåden ville være den bedst egnede fremgangsmåde til at nå de mål, der forfølges med særordningen for rejsebureauer, indebærer denne omstændighed ikke, at denne fremgangsmåde er korrekt. Kommissionen har anerkendt, at denne særordning kan forbedres, men den har understreget, at medlemsstaterne ikke kan vedtage en sådan fremgangsmåde på eget initiativ og dermed forkaste de bestemmelser, der fremgår udtrykkeligt af sjette direktiv. Kommissionen har i denne forbindelse særligt henvist til præmis 28 i dom af 6. oktober 2005, Kommissionen mod Spanien (sag C-204/03, Sml. I, s. 8389). Den har tilføjet, at den pågældende særordning blev indført for at imødekomme den situation, som gjorde sig gældende i 1977, hvor rejser fortrinsvist blev solgt direkte til de rejsende af rejsebureauer. Den pågældende sektor omfatter i dag et langt større antal operatører, men det tilkommer ikke medlemsstaterne, men derimod EU-lovgiver, at udbedre særordningens utilstrækkeligheder.



32 Efter bemærkninger indgivet af de intervenerende medlemsstater har Kommissionen – idet den strengt fastholder rejsende-fremgangsmåden – nuanceret sit synspunkt en smule, ved at anføre, at udtrykket »rejsende« ikke alene omfatter den fysiske person, men ligeledes den juridiske person, der køber en ydelse til egne behov, og som følgelig er den endelige aftager af rejseydelsen. Udtrykket omfatter således ifølge Kommissionen et selskab, der køber rejseydelser til sine ansatte. Udtrykket »rejsende« finder derimod ikke anvendelse på en fysisk eller juridisk person, der videresælger den nævnte ydelse til en tredjemand. Kommissionen har understreget, at særordningen for rejsebureauer ikke finder anvendelse på et stadie forud for salg af en sådan ydelse til den endelige aftager.

33 Kongeriget Spanien har anfægtet Kommissionens fortolkning af særordningen for rejsebureauer i momsdirektivets artikel 306-310.

34 Denne medlemsstat har selv eller ved at erklære sig enig med intervenerende medlemsstater gjort følgende argumenter gældende.

35 Den ordlydsfortolkning, som Kommissionen har lagt til grund, kan ikke gøres gældende, idet adskillige sprogversioner – ud over den engelske version af momsdirektivets artikel 306 – nemlig den bulgarske, den polske, den portugisiske, den rumænske, den slovakiske, den finske og den svenske ikke anvender udtrykket »rejsende«, men udtrykket »kunden«.

36 Undersøgelsen af de udtryk, der blev anvendt i bestemmelserne omkring sjette direktivs artikel 26, stk. 1, og denne artikel 306, kan heller ikke lægges til grund som guide med henblik på at fastlægge den nøjagtige rækkevidde af disse to bestemmelser. Gennemgangen af de forskellige sprogversioner af disse bestemmelser har således vist, at udtrykket »rejsende« hverken er anvendt systematisk i sjette direktivs artikel 26, stk. 1-4, eller i momsdirektivets artikel 306-310. Visse sprogversioner anvender systematisk udtrykket »kunde«, mens andre anvender såvel udtrykket »rejsende« som udtrykket »kunde«. Disse forskelle er kilde til tvetydighed, hvilket den omstændighed, at bl.a. Kongeriget Spanien, Den Tjekkiske Republik, Den Helleniske Republik, Den Franske Republik og Den Italienske Republik gennemfører kunde-fremgangsmåden, mens sprogversionerne af momsdirektivet, således som offentliggjort i deres nationale sprog, anvender udtrykket »rejsende«, vidner om.

37 Kongeriget Spanien har udledt heraf, at der skal anvendes en teleologisk fortolkning af de omhandlede bestemmelser ved at søge de formål, der forfølges med særordningen for rejsebureauer. Disse er i øvrigt ikke anfægtet af Kommissionen og omfatter dels en forenkling af de momsregler, der skal finde anvendelse på rejsebureauer, dels en fordeling af momsindtægterne mellem medlemsstaterne. Det er ligeledes ubestridt, at kunde-fremgangsmåden er den fremgangsmåde, der er bedst egnet til at nå disse formål. Denne fremgangsmåde udgør således den eneste korrekte fortolkning.

38 Kongeriget Spanien har understreget, at spørgsmålet om, hvem der er aftager af ydelsen – om det er den rejsende, den endelige forbruger eller et rejsebureau, der agerer som mellemmand – er uden betydning. Denne medlemsstat støtter sig – analogt – bl.a. på dom af 22. oktober 1998, Madgett og Baldwin (forenede sager C-308/96 og C-94/97, Sml. I, s. 6229), og har gjort gældende, at Domstolen i denne dom på trods af den omhandlede særordnings karakter af en undtagelse har lagt en vid fortolkning af sjette direktivs artikel 26 til grund ved at give det formål, der forfølges med ordningen, forrang for bestemmelsens ordlyd.

39 Kunde-fremgangsmåden gør det i modsætning til rejsende-fremgangsmåden muligt at overholde princippet om momsneutralitet ved at behandle erhvervsdrivende, der sælger pakkerejser direkte til rejsende, og erhvervsdrivende, der sælger sådanne rejser til andre

erhvervsdrivende, ens.

40 Hvad angår den risiko for dobbeltbeskatning, som Kommissionen har påberåbt sig, har Kongeriget Spanien gjort gældende, at denne skyldes den omstændighed, at de to omhandlede fremgangsmåder begge anvendes, og at den ville forsvinde, hvis blot den ene fremgangsmåde blev anvendt.

41 Hvad angår de hævdede uoverensstemmelser, som Kommissionen har påberåbt sig, vedrørende for det første udtrykket »i eget navn over for kunden« har Kongeriget Spanien anfægtet, at der skulle være sådanne uoverensstemmelser. Kommissionen har forvekslet udtrykket »over for »kunden««, som anvendes i den engelske version af sjette direktivs artikel 26, med udtrykket »over for »sin« kunde«. Det er alene dette sidstnævnte udtryk, der kunne have været overflødig.

42 Kommissionen har i øvrigt selv anvendt udtrykket »der handler i eget navn over for kunderne« i et stort antal sprogversioner af forslaget til Rådets direktiv af 8. februar 2002 om ændring af direktiv 77/388 for så vidt angår særordningen for rejsebureauer (KOM(2002) 64 endelig).

43 Kommissionens frygt for, at det pågældende udtryk kan føre til anvendelsen af særordningen for rejsebureauer på formidlere, er ubegrundet på grund af den udtrykkelige formulering af momsdirektivets artikel 306, stk. 1, andet punktum, som udelukker denne mulighed.

44 Hvad for det andet angår udtrykket »der skal betales af den rejsende« har Domstolen allerede anerkendt, at dette ikke skal fortolkes ordret, og at det ligeledes omfatter den modydelse, der skal betales af tredjemand.

45 Kommissionens synspunkt rejser endvidere et praktisk problem, for så vidt som det – hvis særordningen for rejsebureauer alene fandt anvendelse på salg til den rejsende, der er den endelige forbruger – kunne være nødvendigt i hvert enkelt tilfælde at undersøge, om køberen af en rejse er den person, der skal drage fordel af denne, og at han ikke vil videresælge den til en anden person.

46 Kommissionens henvisning til dommen i sagen Kommissionen mod Spanien er i øvrigt ikke relevant, idet de bestemmelser, der var genstand for den sag, der gav anledning til denne dom, i modsætning til de bestemmelser, der er genstand for nærværende sag, var entydige.

#### Domstolens bemærkninger

47 Med henblik på at vurdere dette første klagepunkt skal det afgøres, om Kongeriget Spanien har gennemført momsdirektivets artikel 306-310 korrekt ved at tillade rejsebureauer at anvende den omhandlede særordning på transaktioner, som disse ikke alene gennemfører med de »rejsende«, men ligeledes med alle former for »kunder«.

48 Den spanske version af dels nævnte artikel 306-310, dels sjette direktivs artikel 26, stk. 1-4, anvender udtrykket »rejsende« systematisk. De øvrige sprogversioner af hvert af disse to direktiver anvender udtrykket »rejsende« og/eller »kunde«, idet der af og til varieres mellem de to udtryk fra en bestemmelse til en anden.

49 På trods af disse særligt vigtige forskelle har Kommissionen anført, at det er muligt at anlægge en ordlydsfortolkning baseret på fem ud af de seks oprindelige sprogversioner af sjette direktiv, som anvendte udtrykket »rejsende« systematisk, idet anvendelsen af udtrykket »kunde« i den engelske sprogversion af dette direktiv udgør en fejl.

50 Den omstændighed, at det alene er denne engelske version, der anvendte udtrykket »kunde«

og endvidere blot i et enkelt tilfælde, kan give grundlag for at antage, at det drejer sig om en fejl. De forklaringer, som Kommissionen er fremkommet med under retsmødet, hvorefter det arbejdsdokument, der lå til grund for sjette direktiv var affattet på fransk, kan ligeledes understøtte det synspunkt, at der blev begået en fejl ved oversættelsen af dette direktiv til engelsk.

51 Der er imidlertid flere faktorer, der rejser tvivl om Kommissionens vurdering.

52 For det første skal det fastslås, at hvis det drejer sig om en fejl, er denne ikke blevet rettet i den engelske version af sjette direktiv.

53 Udtrykket »kunde« forekommer endvidere langt fra blot én gang og blot i én sprogversion, men er blevet anvendt i en række andre sprogversioner af sjette direktiv og er ikke kun anvendt i direktivets artikel 26, stk. 1.

54 Skønt denne påståede fejl kunne have været rettet i det mindste ved vedtagelsen af momsdirektivet, er dette i øvrigt ikke sket, idet udtrykket »kunde« ligeledes fremgår af en række sprogversioner af dette direktivs artikel 306-310 og af og til på en ikke-systematisk måde.

55 Endelig anvendte det forslag til direktiv, som er nævnt i denne doms præmis 42, og som tilsigtede at erstatte den eksisterende lovgivning med en tekst, som i det væsentlige vedtog kunde-fremgangsmåden, udtrykket »rejsende« i den franske version af dette direktivs artikel 26, stk. 1, skønt det anvendte udtrykket »kunde« i den engelske version af samme bestemmelse.

56 Det følger heraf, at der, i modsætning til hvad Kommissionen har gjort gældende, ikke kan lægges en ren ordlydsfortolkning af særordningen for rejsebureauer, der er baseret på ordlyden af en eller flere sprogversioner i modsætning til andre, til grund. I overensstemmelse med fast retspraksis skal det påpeges, at EU-bestemmelser skal fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der foreligger på alle EU-sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner af en EU-retlig bestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 31).

57 De øvrige bestemmelser omkring dem, der anvender udtrykket »kunde«, således som anvendt i den engelske sprogversion af sjette direktiv, varierer efter sprogversionerne af de to omhandlede direktiver, hvorfor der ikke kan udledes nogen konklusion vedrørende fortolkningen af særordningen for rejsebureauer af disse bestemmelsers opbygning.

58 Hvad angår særordningens formål, har Domstolen ved flere lejligheder fastslået, at de tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og rejsearrangører, er karakteriseret ved, at de almindeligvis består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast forretningssted. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, afgiftsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde. Det var for at tilpasse de gældende regler til denne særlige form for virksomhed at EU-lovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2-4, indførte en særordning med hensyn til moms (jf. dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 13-15, dommen i sagen Madgett og Baldwin, præmis 18, dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 23-25, af 13.10.2005, sag C-200/04, ISt, Sml. I, s. 8691, præmis 21, og af 9.12.2010, sag C-31/10, Minerva Kulturreisen, Sml. I, s. 12889, præmis 17 og 18).

59 Den pågældende særordning forfølger følgelig et formål med forenkling af de momsregler,

der skal finde anvendelse på rejsebureauer. Den tilsigter ligeledes at fordele indtægterne fra opkrævningen af denne afgift på en ensartet måde mellem medlemsstaterne ved at sikre dels, at tildelingen af momsindtægter vedrørende hver individuel ydelse sker i den medlemsstat, hvori det endelige forbrug af ydelsen finder sted, dels, at tildeling af de indtægter, der vedrører rejsebureauets margin, sker i den medlemsstat, hvori sidstnævnte har hjemsted.

60 Det skal imidlertid understreges, hvilket i øvrigt ikke er anfægtet, at kunde-fremgangsmåden er den, der er bedst egnet til at nå disse to formål, idet rejsebureauerne gives mulighed for at drage fordel af de forenklede regler, uanset hvilken type kunder det leverer sine ydelser til, og idet en lige fordeling af indtægterne mellem medlemsstaterne samtidig lettes.

61 Den omstændighed, at størstedelen af rejsebureauerne ved vedtagelsen af særordningen for rejsebureauer i 1977 solgte deres ydelser direkte til den endelige forbruger, indebærer ikke, at lovgiver ønskede at begrænse denne særordning til denne form for salg og udelukke salg til andre erhvervsdrivende.

62 Når en erhvervsdrivende arrangerer en pakkerejse og sælger denne til et rejsebureau, der sælger den videre til en endelig forbruger, er det således den første erhvervsdrivende, der varetager den opgave, der består i at kombinere flere ydelser, som købes fra forskellige momspligtige tredjemænd. Henset til formålet med særordningen for rejsebureauer er det vigtigt, at denne erhvervsdrivende kan drage fordel af de forenklede momsregler, og at disse ikke er forbeholdt rejsebureauet, der i et sådant tilfælde alene videresælger den pakkerejse til den endelige forbruger, som det har købt ved den pågældende erhvervsdrivende.

63 Det skal endvidere bemærkes, at Domstolen allerede har fortolket udtrykket »rejsende« ved at give begrebet en videre betydning end blot den endelige forbruger. I præmis 28 i dommen i sagen First Choice Holidays fastslog Domstolen således, at udtrykket »der skal betales af den rejsende«, der anvendes i artikel 26, stk. 2, ikke kan fortolkes bogstaveligt således, at det udelukker en del af »modværdien«, der modtages fra tredjemand i dette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)'s forstand, fra momsgrundlaget.

64 Kommissionens øvrige indsigelser med henblik på at forkaste kunde-fremgangsmåden kan ikke rejse tvivl ved denne vurdering.

65 Den omstændighed, at særordningen for rejsebureauer udgør en undtagelse til de almindelige retsregler, hvorfor denne undtagelse ikke som sådan må gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå de formål, ordningen forfølger (jf. dommen i sagen First Choice Holidays, præmis 22), indebærer imidlertid ikke, at rejsende-fremgangsmåden skal anvendes, hvis denne kan bringe særordningens effektive virkning i fare.

66 Samtidig med at det anerkendes, at særordningen for rejsebureauer kan forbedres, har Kommissionen med henvisning til præmis 28 i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien understreget, at det ikke tilkommer medlemsstaterne på eget initiativ at vedtage en fremgangsmåde, der efter disse medlemsstaternes opfattelse forbedrer den pågældende ordning, idet de herved sætter sig i EU-lovgivers sted. Denne dom kan imidlertid ikke påberåbes i nærværende sag, idet den i den pågældende dom omhandlede lovgivning i modsætning til særordningen for rejsebureauer var entydig.

67 Argumentet vedrørende de hævdede uoverensstemmelser, som skulle følge af, at udtrykket »kunde« ikke forstås som »rejsende«, men som alle former for »kunder«, gør sig kun gældende for så vidt angår den oprindelige engelske version af sjette direktiv og de efterfølgende sprogversioner, der lagde denne til grund, som alene anvender dette udtryk én gang. Hvad angår de sprogversioner af momsdirektivet, som anvender dette udtryk systematisk i direktivets artikel 306-

310, er argumentet uden betydning.

68 Hvad angår den omstændighed, at der skulle foreligge en risiko for at rejsebureauerne anvender særordningen, selv når de handler som formidlere, skal det blot bemærkes, at henset til den udtrykkelige ordlyd af momsdirektivets artikel 306, stk. 1, andet punktum, som under alle omstændigheder udelukker en sådan mulighed, er denne risiko grundløs.

69 Henset til ovenstående bemærkninger skal bestemmelserne i momsdirektivets artikel 306-310 fortolkes ved at lægge kunde-fremgangsmåden til grund.

70 Det følger heraf, at Kommissionens første klagepunkt skal forkastes som ugrundet.

#### *Det andet klagepunkt*

#### Parternes argumenter

71 Kommissionen har anført, at artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992 er i strid med momsdirektivets artikel 306, idet bestemmelsen udelukker, at særordningen for rejsebureauer anvendes på detailforhandleres salg af rejser, som arrangeres af engrosforhandlere.

72 Kommissionen har udtrykt tvivl om Kongeriget Spaniens forklaringer, hvorefter denne udelukkelse alene finder anvendelse, når detailforhandlere handler i tredjemands navn eller generelt i en engrosforhandlers navn.

73 Kommissionen er af den opfattelse, at denne fortolkning ikke alene ville tømme artikel 141, stk. 2, nr. 1, for sit indhold, men ligeledes i høj grad ville være contra legem og afvige fra den officielle fortolkning, som er fremlagt af de spanske myndigheder selv, og som følger af litteraturen. Hvis den pågældende udelukkelse alene fandt anvendelse, når rejsebureauet handler i tredjemands navn, ville det i øvrigt være svært at forestille sig, at den var begrænset til tilfælde, hvor rejsen er arrangeret af en engrosforhandler.

74 Kommissionen har anført, at ordlyden af artikel 141, stk. 2, nr. 1, under alle omstændigheder ikke udgør en korrekt gennemførelse af momsdirektivets artikel 306 og er kilde til tvetydighed.

75 Kongeriget Spanien har gjort gældende, at den hævdede officielle fortolkning, som Kommissionen har nævnt, ikke udgør andet end en udtalelse uden bindende virkning. Medlemsstaten har anført, at artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992 blot præciserer, at detailforhandlere af rejser, der handler i engrosforhandleres navn og for disses regning, ikke kan anvende særordningen for rejsebureauer på de salg, de foretager. Denne præcisering er fuldt ud i overensstemmelse med momsdirektivet, og den omtvistede bestemmelse er utvetydig.

76 I sin duplik har Kongeriget Spanien understreget, at det ikke tilkommer det at føre bevis, når Kommissionen blot har lagt publikationer, der ikke har karakter af normer eller bindende retsregler i den spanske retsorden, til grund for nærværende klagepunkt.

#### Domstolens bemærkninger

77 Det fremgår af selve ordlyden af artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992, at detailforhandlere af rejser, som til offentligheden sælger rejser, der arrangeres af engrosforhandlere, ikke kan anvende særordningen for rejsebureauer.

78 Det bemærkes, at der på ingen måde er fastsat en sådan udelukkelse fra anvendelsesområdet for særordningen for rejsebureauer i momsdirektivets artikel 306.

79 Kongeriget Spanien har ikke bestridt, at en sådan undtagelse er i strid med denne artikel 306, men har anført, at artikel 141, stk. 2, nr. 1, ikke skal forstås ordret, og at den udelukkelse, den fastsætter, alene skal finde anvendelse, når et detailforhandlende rejsebureau handler som formidler for en engrosforhandler.

80 Denne argumentation kan imidlertid ikke tages til følge, henset til den omhandlede bestemmelses for øvrigt udtrykkelige ordlyd, udtalelserne fra myndighederne og de fortolkninger, der er fremkommet i litteraturen af denne bestemmelse.

81 Skønt det tilkommer Kommissionen i henhold til artikel 258 TEUF at godtgøre, at der foreligger det hævdede traktatbrud, er medlemsstaterne ikke desto mindre i henhold til artikel 4, stk. 3, TEU forpligtede til at bistå Kommissionen i gennemførelsen af dens opgaver, som består i at sikre anvendelsen af traktaterne og afledt ret. Heraf følger, at når Kommissionen har givet oplysninger, der fyldestgørende beviser, at bestemte forhold foreligger på den sagsøgte medlemsstats område, påhviler det den pågældende medlemsstat konkret og detaljeret at anfægte de således fremlagte oplysninger (jf. i denne retning dom af 9.11.1999, sag C-365/97, Kommissionen mod Italien, »San Rocco«, Sml. I, s. 7773, præmis 84-86).

82 Kongeriget Spanien har i denne sag ikke fremlagt nogen nyere beslutninger fra dets myndigheder eller nogen retspraksis, der godtgør, at artikel 141, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 37/1992 anvendes på anden måde end i henhold til dens ordlyd.

83 Følgelig skal det fastslås, at denne artikel 141, stk. 2, nr. 1, er i strid med momsdirektivets artikel 306.

84 Det følger heraf, at Kommissionen skal gives medhold i det andet klagepunkt.

### *Det tredje klagepunkt*

#### Parternes argumenter

85 Kommissionen har anført, at det fremgår af artikel 142, stk. 2, i lov nr. 37/1992, at et rejsebureau i tilfælde af levering af en rejse, der leveres til en anden momspligtig, og som alene omfatter leveringer på det spanske område, efter at have hørt kunden på fakturaen under overskriften »momsbeløb, der indgår i prisen« kan angive en fast procentdel af prisen inklusive moms, der anses for at skulle bæres af kunden, og som denne kan fradrage. De spanske skattemyndigheder har som svar på adskillige spørgsmål klart anerkendt, at dette beløb kan fratrækkes, hvis kunden er en afgiftspligtig person med fradragsret.

86 Kommissionen er af den opfattelse, at denne bestemmelse er i strid med momsdirektivets artikel 226 vedrørende de angivelser, der skal fremgå af fakturaen, samt direktivets artikel 168 og 169, idet den tillader fradrag af et beløb, der ikke har nogen forbindelse med den moms, der skal bæres af modtageren af den af rejsebureauet leverede ydelse. Den pågældende bestemmelse er i øvrigt diskriminerende, idet den alene finder anvendelse på rejser, der udelukkende omfatter ydelser leveret på det spanske område.

87 Kongeriget Spanien har gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse alene dækker det tilfælde, hvor en virksomhed af et rejsebureau køber en pakkerejse til fordel for sine ansatte. Denne bestemmelse er nødvendig, idet Kommissionen har undladt at komme med en løsning på de problemer, som et sådant tilfælde giver anledning til. Medlemsstaten har understreget, at det

ikke er muligt at foretage fradrag, når en rejsende forstået i betydningen »fysisk person« køber en rejse, eller når rejsebureauerne leverer ydelser til hinanden.

88 Kongeriget Spanien har anfægtet den omhandlede bestemmelses hævdede diskriminerende karakter og har gjort gældende, at den er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 309, som foreskriver fritagelse for enkeltydelser, der leveres af et rejsebureau, for den del, der svarer til levering af varer og tjenesteydelser, der gennemføres uden for Den Europæiske Unions område. Den pågældende bestemmelse er således til hinder for fradrag for afgiften af erhvervede rejser, der drager fordel af denne fritagelse.

#### Domstolens bemærkninger

89 Det bemærkes, at artikel 142 i lov nr. 37/1992 giver en afgiftspligtig person mulighed for under visse betingelser at fradrage et momsbeløb, der er fastsat til 6% af den samlede pris, inklusive moms, der er faktureret ham.

90 Det skal i første omgang fastslås, at dette fradrag på ingen måde er fastsat i særordningen for rejsebureauer.

91 Det skal for det andet bemærkes, at momsdirektivets artikel 168 fastsætter princippet om ret til momsfradrag. Dette princip vedrører indgående afgifter af goder og ydelser, der anvendes af den afgiftspligtige person til hans afgiftspligtige transaktioner (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 21). Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i forslaget til afgørelse skal størrelsen af den afgift, der fradrages, svare nøjagtig til størrelsen af den skyldige eller erlagte indgående afgift for at sikre momsneutraliteten.

92 Artikel 142 i lov nr. 37/1992 omfatter ikke det nøjagtige beløb af den moms, der er pålagt de ydelser, som den afgiftspligtige person har modtaget, men et beløb, der er anslået på grundlag af det samlede beløb, som denne har betalt. Denne beregning svarer på ingen måde til den momsregning, der er fastsat i den fælles momsordning, som i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 78, litra a), særligt bestemmer, at afgiftsgrundlaget udelukker selve momsen.

93 Det følger heraf, at denne bestemmelse hverken er forenelig med den metode til beregning af moms eller med de regler vedrørende fradragsret, der er fastsat i momsdirektivet.

94 Det følger heraf ligeledes, at angivelsen på fakturaen af et beløb svarende til 6% af den samlede fakturerede pris ikke er i overensstemmelse med reglerne vedrørende indholdet af fakturaer i momsdirektivets artikel 226.

95 Kommissionen har endvidere med rette anført, at artikel 142 i lov nr. 37/1992, idet den alene tillader det omhandlede eventuelle fradrag i tilfælde, hvor ydelserne leveres i Spanien, har indført en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som ligeledes er uforenelig med den fælles momsordning. Bestemmelserne i momsdirektivets artikel 309, som Kongeriget Spanien har henvist til, kan under alle omstændigheder ikke danne grundlag for denne artikel 142, idet de ikke sonderer mellem medlemsstaterne, men fastsætter en fritagelse for transaktioner, der gennemføres uden for Unionen.

96 Følgelig skal Kommissionens tredje klagepunkt tages til følge.

#### *Det fjerde klagepunkt*

#### Parternes argumenter

97 Kommissionen har anført, at artikel 146 i lov nr. 37/1992, som tillader rejsebureauer at fastsætte et samlet afgiftsgrundlag for en given afgiftsperiode og således for denne periode at beregne en enkelt fortjenstmargen for alle ydelser af rejsetjenester, der henhører under særordningen for rejsebureauer, ikke har hjemmel i momsdirektivet.

98 Hverken momsdirektivets artikel 73 eller direktivets artikel 318 kan udgøre et grundlag for en sådan beregning. Den måde, hvorpå de spanske myndigheder anvender særordningen for rejsebureauer, kan ifølge Kommissionen medføre en nedsættelse af Unionens egne indtægter, og denne ville således have ret til at opkræve det tilsvarende beløb forhøjet med renter.

99 Kongeriget Spanien er af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 308 har en tilstrækkelig vid rækkevidde til at tillade indførelsen af en ordning med fastsættelse af en samlet beregning af afgiftsgrundlaget for hver afgiftsperiode, således som fastsat i den spanske lovgivning.

100 Medlemsstaten har anført, at artikel 146 i lov nr. 37/1992 tilsigter at forenkle opfyldelsen af de skattemæssige forpligtelser, som de erhvervsdrivende er underlagt, og ikke medfører nogen forpligtelser. Beregningsmetoden overholder neutralitetsprincippet og medfører følgelig ikke nogen nedsættelse af Unionens egne midler.

#### Domstolens bemærkninger

101 Det skal bemærkes, at særordningen for rejsebureauer og særligt momsdirektivets artikel 308, som Kongeriget Spanien har henvist til, ikke fastsætter nogen mulighed for at fastsætte et samlet afgiftsgrundlag for rejsebureauernes fortjenstmargen.

102 Momsdirektivets artikel 318 giver inden for rammerne af de særordninger, der udtrykkeligt er opregnet i kapitel 4 i direktivets afsnit XII, dvs. særordningerne på området for brugte genstande eller for kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter mulighed for at fastsætte et samlet afgiftsgrundlag, men denne bestemmelse omfatter netop kun visse områder, hvoriblandt rejsebureauer ikke er opregnet.

103 På dette område skal afgiftsgrundlaget følgelig fastsættes i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 308 med henvisning til hver enkelt ydelse, der er leveret af rejsebureauet, og ikke samlet.

104 Det følger heraf, at artikel 146 i lov nr. 37/1992 ikke er forenelig med den særordning for moms, der er fastsat i momsdirektivets artikel 306-310.

105 Følgelig skal Kommissionens fjerde klagepunkt tages til følge.

106 Henset til ovenstående bemærkninger skal det konstateres, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momsdirektivets artikel 168, 226 og 306-310, idet det

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

– tillader rejsebureauerne under bestemte omstændigheder på fakturaen at anføre et samlet beløb for momsen, 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.

### **Sagens omkostninger**

107 Ifølge 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. Da Kommissionen har tabt på et af sine fire klagepunkter, bør det pålægges den at bære en fjerdedel af sine egne omkostninger og pålægges Kongeriget Spanien at bære sine egne omkostninger samt betale tre fjerdedele af Kommissionens omkostninger.

108 I henhold til procesreglementets artikel 140 bærer Den Tjekkiske Republik, Den Franske Republik, Republikken Polen, Den Portugisiske Republik og Republikken Finland deres egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

**1) Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 168, 226 og 306-310 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, idet det**

- udelukker, at særordningen for rejsebureauer anvendes på salg til offentligheden, som foretages af detailforhandlere, der handler i eget navn, af rejser, som arrangeres af engrosforhandlere**
- tillader rejsebureauerne under bestemte omstændigheder på fakturaen at anføre et samlet beløb for merværdiafgiften, som ikke har nogen forbindelse med den merværdiafgift, der faktisk overvæltes på kunden, og tillader sidstnævnte, forudsat at der er tale om en afgiftspligtig person, at trække dette samlede beløb fra den merværdiafgift, der skal betales, og**
- tillader rejsebureauer, for så vidt som de er omfattet af særordningen, at fastsætte et samlet afgiftsgrundlag for hver enkelt afgiftsperiode.**

**2) I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.**

**3) Europa-Kommissionen bærer en fjerdedel af sine egne omkostninger.**

**4) Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger og betaler tre fjerdedele af Kommissionens omkostninger.**

**5) Den Tjekkiske Republik, Den Franske Republik, Republikken Polen, Den Portugisiske Republik og Republikken Finland bærer deres egne omkostninger.**

Underskrifter

\* Processprog: spansk.