Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 5. september 2018 [1]

Sag C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
mod
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – momssærordning for rejsebureauer – anvendelsesområde – levering af feriebolig – øvrige leverede ydelser – sekundære ydelser og hovedydelser – nedsat momssats – anvendelse på ferieophold leveret af et rejsebureau«

I. Introduktion

1. Alpenchalets Resorts GmbH lejer huse af deres ejere og udlejer dem derefter til sine kunder til feriebrug. Ved ankomsten stiller ejerne eller deres medhjælpere yderligere ydelser til rådighed for de enkelte kunder, f.eks. rengøring af boligen samt eventuelt en linned- og morgenbrødservice.

2. Kan dette anses for en »ydelse leveret af et rejsebureau« som omhandlet i direktiv 2006/112/EF [2] (herefter »momsdirektivet«)? En tvist om dette spørgsmål verserer i øjeblikket for Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som ønsker afklaret, hvorvidt den omhandlede ydelse kan kvalificeres som en ydelse leveret af et rejsebureau, og i så fald hvorvidt den nedsatte momssats finder anvendelse på afgiftsgrundlaget (fortjenstmargenen) for så vidt angår den del af den leverede ydelse, som udgøres af ferieopholdet.

3. Den foreliggende præjudicielle forelæggelse lægger op til, at Domstolen skal præcisere, hvornår der foreligger en »ydelse leveret af et rejsebureau«, under hensyntagen til, at et rejsebureaus leverance typisk består af flere forskellige ydelser (såsom feriebolig og befordring). Den lægger endvidere op til, at Domstolen skal behandle samspillet mellem to konkrete momsordninger – én vedrørende afgiftsgrundlaget (fortjenstmargen) og én vedrørende nedsat momssats.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. I henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 1 – som findes i direktivets afsnit VIII med overskriften »Satser« – kan medlemsstaterne anvende enten en eller to nedsatte satser. I henhold til artikel 98, stk. 2, første afsnit, må de nedsatte satser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i momsdirektivets bilag III.

5. Punkt 12 i momsdirektivets bilag III lyder som følger:

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

6. Momsdirektivets artikel 306 findes i afsnit XII, som har overskriften »Særordninger«, og inden for dette afsnit findes den i kapitel 3 – »Særordning for rejsebureauer«. Momsdirektivets artikel 306, stk. 1, fastsætter følgende:

»Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

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

7. Momsdirektivets artikel 307 fastsætter:

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

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

8. Momsdirektivets artikel 308 fastsætter:

»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.«

B. Relevante nationale retsforskrifter

9. I henhold til § 12, stk. 2, nr. 11, i Umsatzsteuergesetz (herefter » UstG«) nedsættes afgiften til 7% for følgende transaktioner:

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

10. UstG's § 25, stk. 1, fastsætter følgende betingelser vedrørende afgiften på rejseydelser:

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

11. UstG's § 25, stk. 3, fastsætter:

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

III. Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

12. I 2011 lejede Alpenchalets Resorts (herefter »sagsøgeren«) huse i Tyskland, Østrig og Italien af husenes ejere og udlejede dem efterfølgende i eget navn til individuelle kunder til ferieformål. Ud over at stille boligen til rådighed stillede de respektive husejere eller deres medhjælpere ydelser til rådighed for kunderne ved deres ankomst til det pågældende sted, herunder rengøring af boligen og – i visse tilfælde – en linned- og morgenbrødsservice.

13. Sagsøgeren beregnede skyldig moms efter den såkaldte fortjenstmargenordning, som finder anvendelse på rejseydelser i medfør af UstG's § 25, og anvendte normalsatsen. Ved skrivelse af 6. maj 2013 anmodede sagsøgeren om ændring af afgiftsfastsættelsen og anvendelse af den nedsatte sats. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (afgiftsmyndigheden i München, virksomhedsafdelingen, Tyskland) (herefter »sagsøgte« og revisionsindstævnte) afslog dette.

14. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) (herefter »retten i første instans«) tog ikke sagsøgerens påstand til følge i det af denne anlagte søgsmål. Retten i første instans fastslog, at bestemmelsen om »fortjenstmargenordningen« fandt anvendelse på de omhandlede rejseydelser i henhold til UstG's § 25 fortolket i lyset af Domstolens praksis vedrørende artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF[3] (herefter »sjette direktiv«) og momsdirektivet. Den fastslog endvidere, at den nedsatte sats ikke kunne finde anvendelse, da levering af rejseydelser som omhandlet i UstG's § 25 ikke er nævnt i listen over nedsatte satser i UstG's § 12, stk. 2.

15. Sagsøgeren iværksatte revisionsanke til Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) – den forelæggende ret – til prøvelse af denne afgørelse. Denne ret har bemærket, at Domstolen i Van Ginkel-dommen[4] bekræftede, at særordningen for rejsebureauer fandt anvendelse på et rejsebureau, som alene leverede ferieboliger. Det skyldtes, at rejsebureauet også kunne levere andre ydelser til sine kunder, såsom oplysninger og rådgivning. Den forelæggende ret har anerkendt, at den løsning er blevet bekræftet i den efterfølgende retspraksis[5], men har alligevel rejst spørgsmålet, om

3 – Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

4 – Dom af 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 – Dom af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, præmis 21 ff.), og kendelse af 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

ikke en sådan tilgang burde nuanceres i lyset af sondringen mellem *hovedydelser* og *sekundære ydelser*, og har i denne henseende henvist specifikt til Ludwig-dommen[6]. Hvis en sådan sondring ikke er påkrævet, har den forelæggende ret ønsket klarlagt, om den nedsatte momssats på afgiftsgrundlaget (in casu, fortjenstmargenen i henhold til særordningen for rejsebureauer) kan finde anvendelse.

16. Den forelæggende ret har uddybet, at hvis det første spørgsmål besvares benægtende, dvs. hvis den omhandlede ydelse ikke omfattes af særordningen for rejsebureauer, skal sagsøgeren (i Tyskland) kun betale afgift af udlejning af ferieboliger beliggende i Tyskland, men ikke af udlejning af ferieboliger beliggende i udlandet. Udlejningen af ferieboliger beliggende i Tyskland vil desuden være underlagt den nedsatte momssats, og sagsøgeren vil være berettiget til at fradrage den tilhørende indgående moms.

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

»1) Er en ydelse, som i det væsentlige består i at stille en feriebolig til rådighed, og hvor ekstra ydelsesbestanddele kun skal anses for sekundære ydelser til hovedydelsen, i overensstemmelse med Den Europæiske Unions Domstols dom i Van Ginkel-sagen af 12. november 1992, C-163/91 (EU:C:1992:435), omfattet af særordningen for rejsebureauer i henhold til artikel 306 i [direktiv 2006/112] […]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan denne ydelse foruden særordningen for rejsebureauer i henhold til artikel 306 i [direktiv 2006/112] […] desuden også være omfattet af de nedsatte satser for ferieophold som omhandlet i artikel 98, stk. 2, i [direktiv 2006/112] […] sammenholdt med bilag III, nr. 12)?«

18. Den tyske og den nederlandske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Sagsøgeren, den tyske regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg under et retsmøde, der fandt sted den 11. juli 2018.

IV. Bedømmelse

19. Dette forslag til afgørelse er struktureret som følger. I forbindelse med stillingtagen til den forelæggende rets første spørgsmål vil jeg i del A se nærmere på, om en leverance skal bestå af mere end én ydelse for at være omfattet af særordningen for rejsebureauer. Ved besvarelse af den forelæggende rets andet spørgsmål lægger jeg i del B op til, at en nedsat momssats ikke kan finde anvendelse på en ydelse, som kvalificeres som en »ydelse leveret af et rejsebureau«.

A. Det første spørgsmål: »ydelse leveret af et rejsebureau«

20. Efter nogle indledende bemærkninger om særordningen for rejsebureauer (1) vil jeg se nærmere på, om der gælder et krav om, at den enkelte leverance fra rejsebureauet skal bestå af flere forskellige ydelser. Jeg vil forholde mig til to alternativer: For det første, om der virkelig kræves flere forskellige ydelser (2), og for det andet, den alternative opfattelse af særordningen for rejsebureauer, hvorefter der kun kræves én »købt« levering (fra en tredjepart) vedrørende enten feriebolig eller befordring, for at særordningen finder anvendelse (3). Drøftelsen af de logiske konsekvenser (eller mangel på samme) af begge opfattelser fører mig til at anføre, at opfattelsen med »kun én købt ydelse« må foretrækkes (4).

6 – Dom af 21.6.2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 19).

1. Introduktion: Hvornår er der tale om et rejsebureau?

21. Momsdirektivets artikel 306, stk. 1, første afsnit, bestemmer, at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse 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«. Samtidig udelukker samme bestemmelses andet punktum, »rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler […]«, fra ordningen.

22. Disse bestemmelser lader således til prima facie at indeholde to positive betingelser, nærmere bestemt, at i) man skal handle i eget navn, og ii) man skal benytte tredjepartsleveringer, samt en negativ betingelse, nemlig at iii) man ikke må fungere som formidler. Ved nærmere eftersyn forekommer den tredje betingelse dog snarere at være udtryk for en negativ formulering af den første: »Handle i eget navn« forekommer ikke at adskille sig meget fra »ikke fungere som formidler«[7].

23. Der lader således til i realiteten at være to betingelser, der skal være opfyldt, for at særordningen for rejsebureauer i momsdirektivets artikel 306 finder anvendelse. Den første kræver, at den erhvervsdrivende handler i eget navn og ikke fungerer som formidler. Den anden kræver, at den erhvervsdrivende benytter tredjepartsleveringer.

24. Med hensyn til den *første* betingelse lader der til at være enighed om, at sagsøger handler i eget navn og ikke fungerer som formidler, hvilket også klart bekræftes af forelæggelsesafgørelsen. Det vil jeg derfor lægge til grund.

25. Det er derimod mindre klart, om den *anden* betingelse er opfyldt, da der er usikkerhed om, hvorvidt én købt ydelse er tilstrækkelig, eller om der skal foreligge mindst to leveringer. Hvis man forholder sig til sidstnævnte opfattelse, opstår spørgsmålet straks, hvilken type leveringer der skulle være tale om. Det er disse problemstillinger, jeg nu vil forholde mig til – først til det sidstnævnte scenarium: Hvis betingelsen om, at der skal foreligge flere forskellige ydelser, skal tages for pålydende, hvilken form for »forskellige ydelser« forestiller man sig så?

2. Betingelsen om flere forskellige ydelser

26. Den seneste (gen)formulering af kravet om flere forskellige ydelser, som gælder, for at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse, og som oprindeligt blev berørt i Van Ginkel-dommen[8], kom i Star Coaches-kendelsen[9] [a)]. Holdningen i Star Coaches, hvor kravet om flere forskellige ydelser fremhæves, kan siges at hidrøre fra ordlyden såvel som fra de mål, som særordningen forfølger [b)]. Hvis man tilslutter sig den fortolkning, bliver sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser, som anført af den forelæggende ret, relevant [c)]. Den korrekte

7 – Det skal dog bemærkes, at begrebet formidler i den betydning, hvori det anvendes i momsdirektivets artikel 306 og dets forgængere, ikke er blevet behandlet i detaljer af Domstolen. I tidligere sager, som berører spørgsmålet, har Domstolen pålagt den nationale ret at efterprøve, om betingelsen om, at den erhvervsdrivende ikke fungerede som formidler, var opfyldt. Det forekommer dog, at Domstolen reelt sætter lighedstegn mellem »handle i *eget navn*« og »*ikke fungere som formidler*« i sin dom af 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 21: »Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 kan ifølge stk. 1 kun anvendes, hvis rejsebureauet *handler i eget navn over for den rejsende og ikke som formidler*«, min fremhævelse). Jf. også dom af 13.3.2014, Jetair og BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, præmis 54 og 55), og generaladvokat M. Poiares Maduros forslag til afgørelse ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, punkt 35). Jeg bemærker endvidere, at momsdirektivets artikel 44, 50, 54 og artikel 56, stk. 1, nr. l), samt artikel 153 henviser til formidler eller formidlere, der »handler i andres navn og for andres regning«. Ganske vist gentages dette ikke i momsdirektivets artikel 306, stk. 1, andet afsnit, men det modsatte (»handler i eget navn«) fastsættes i samme bestemmelses første punktum som en egenskab, der gør sig gældende for rejsebureauer.

8 – Dom af 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 – Kendelse af 1.3.2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

forståelse af kravet om flere forskellige ydelser bør imidlertid også prøves op mod andre dele af Domstolens praksis – den del, der anerkender, at en ydelse kan være omfattet af særordningen for rejsebureauer, når der er tale om en blandet ydelse, som alene kombinerer én købt ydelse med én in-house-ydelse [d)].

a) *Van Ginkel-dommen og Star Coaches-kendelsen*

27. I Star Coaches-sagen [10], som lader til at være den seneste sag vedrørende kravet om flere forskellige ydelser, afviste Domstolen, at momssærordningen for rejsebureauer skulle finde anvendelse på en erhvervsdrivende, som (i forhold til hvad der er relevant her) alene leverede købte transportydelser [11]. Det skyldtes, at de ydelser, som omfattes af særordningen for rejsebureauer, ikke kan »indskrænk[e] sig til én enkelt ydelse« [12]. Domstolen forklarede, at »det er […] ikke udelukket, at tjenesteydelser – der leveres af en transportør, som organiserer personbefordring med bus, og som […] benytter sig af transportydelser fra momspligtige underleverandører – er underlagt særordningen i momsdirektivets artikel 306.« For at dette kan være tilfældet, kræves det imidlertid, at sådanne ydelser indebærer andre ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning vedrørende en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af busrejsen [13].

28. Domstolen lagde sin tidligere dom i Van Ginkel-sagen til grund, da den nåede til denne konklusion [14]. Såvel de faktiske omstændigheder som Domstolens betragtninger adskilte sig imidlertid og var meget konkrete i forhold til omstændighederne i den sag. I Van Ginkel-dommen fandt Domstolen, at den omstændighed, at rejsebureauet alene stiller feriebolig til rådighed, ikke udelukker denne ydelse fra særordningen for rejsebureauer [15]. Efter at have nået den konklusion tilføjer Domstolen, at »[rejsebureauets] ydelse […] ikke [kan] være begrænset til en enkeltstående ydelse, eftersom den ud over udlejningen af boligen kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelægger kunden en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen« [16].

29. I Van Ginkel-dommen anførte Domstolen således reelt, at feriebolig – én ydelse – er tilstrækkeligt. Den »valgfri ekstraydelse« i form af »oplysninger og rådgivning« blev nævnt hypotetisk. Det blev ikke fastslået på baggrund af den konkrete sags omstændigheder. Muligheden (»kan«) blev skitseret, men blev udeladt af konklusionen i dommen.

30. Det lader ikke desto mindre til, at kendelsen i Star Coaches-sagen ophøjede denne sidebemærkning til en del af reglen ved at anføre, at den samlede ydelse skal bestå af mere end blot en købt indkvartering eller en købt transporttjeneste, for at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse. Star Coaches-kendelsen kræver således tilsyneladende, at der skal foreligge enten indkvartering eller befordring samt »noget yderligere«. Det behøver ikke være kombinationen befordring og indkvartering, der skal leveres, men en af ydelserne skal bestå i indkvartering eller befordring, da leveringen i sin helhed skal relatere sig til en rejse [17].

10 – Kendelse af 1.3.2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 – For at være helt præcis leverede den erhvervsdrivende tilsyneladende både købt og in-house-befordring. Kun førstnævnte var imidlertid relevant for drøftelsen vedrørende særordningen for rejsebureauer. Den omstændighed, at ydelserne blev leveret til rejsebureauer og ikke direkte til kunder, blev ikke drøftet af Domstolen, da det forekom overflødigt.

12 – Kendelse af 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, præmis 22 og 23).

13 – Kendelse af 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, præmis 22 og 23).

14 – Dom af 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 18).

15 – Dom af 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 22-26).

16 – Dom af 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 24), som henviser til dom af 26.2.1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), som vedrørte fortolkningen af enekompetencen i sager om rettigheder over fast ejendom i medfør af artikel 16 i konventionen af 27.9.1968 om retternes kompetence og om fuldbyrdelse af retsafgørelser i borgerlige sager, herunder handelssager (EFT 1978, L 304, s. 36).

17 – Dette er tidligere fastslået i dom af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). I den dom afviste Domstolen at lade særordningen for rejsebureauer finde anvendelse på en erhvervsdrivende, hvis ydelse var begrænset til salg af operabilletter.

b) Ordlyd af og formål med særordningen for rejsebureauer

31. Selv om tilgangen i Star Coaches-sagen med føje kan anføres at være strengere, forekommer den således at afspejle ordlyden af momsdirektivets artikel 306 bedre. Bestemmelsen henviser til »leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer«, og som benyttes af rejsebureauet. Ideen om flere tredjepartsleveringer er også til stede i momsdirektivets artikel 307, som opstiller en retlig fiktion, hvorefter transaktioner foretaget af rejsebureauet vedrørende en rejse skal anses for én enkelt ydelse.

32. Dette krav om flere forskellige ydelser genfindes også i adskillige lovgivningsdokumenter. Forarbejderne, som førte til vedtagelsen af sjette direktiv (som først indførte særordningen for rejsebureauer), er ikke i sig selv videre informative med hensyn til baggrunden for indførelsen af særordningen for rejsebureauer [18]. I et forslag fra 2002, som indeholdt et ændringsforslag, som i sidste ende ikke blev vedtaget, anførte Kommissionen, at særordningen »blev indført som følge af branchens særlige karakteristika«, og at »de tjenesteydelser, der præsteres af rejsebureauer og -arrangører, i almindelighed består af en pakke af tjenesteydelser, navnlig befordring og ophold […]. En anvendelse af de normale regler for beskatningssted, afgiftspligtigt beløb og fradrag af købsmoms ville som følge af tjenesteydelsernes sammensatte karakter og de forskellige steder, hvor de præsteres, skabe praktiske vanskeligheder for de pågældende virksomheder i et sådant omfang, at deres virke blev forhindret« [19].

33. De mål, som forfølges med denne særordning, indikerer således, at den tilstræbte forenkling først og fremmest blev konstrueret for at omfatte situationer, hvor der stilles flere *materielt* og *geografisk* forskellige ydelser til rådighed i én samlet levering på tværs af forskellige medlemsstater [20].

34. På det principielle plan har Domstolen i hver eneste sag vedrørende særordningen for rejsebureauer gentagne gange henvist til tanken om flere geografisk og materielt forskellige ydelser. Domstolen har således fastslået, at ydelser, som stilles til rådighed af rejsebureauer og rejsearrangører, som oftest består af flere forskellige ydelser, især vedrørende befordring og indkvartering. Den har fastslået, at anvendelsen af de almindelige regler på beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag for indgående moms, på grund af kompleksiteten i ydelserne og stederne, de leveres, indebærer praktiske udfordringer [21].

35. Løfter man sig op over disse generelle udtalelser, må man dog rimeligvis erkende, at indholdet af den nøjagtige test ikke er nem at udlede, særligt i lyset af spændingsfeltet mellem Van Ginkel-dommen og Star Coaches-kendelsen. Er én ydelse tilstrækkelig? Hvilken? Hvis flere (materielt) forskellige ydelser er påkrævet, hvilke kombinationer vil da opfylde kravene? Kun indkvartering og

18 – Rapport udarbejdet på vegne af Kommissionen med titlen »Undersøgelse vedrørende gennemgang af særordning for moms til rejsebureauer og muligheder for reform«, endelig rapport TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (tilgængelig online på Europa-Kommissionens hjemmeside), s. 26, punkt 3.2.

19 – Forslag af 8.2.2002 til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF vedrørende særordningen for rejsebureauer (KOM(2002) 64 endelig) (EFT 2002, C 126 E, s. 390). Dette forslag blev senere trukket tilbage, jf. Tilbagetrækning af forslag fra Kommissionen, som ikke længere er relevante (EUT 2014, C 153, s. 3). Jf. ligeledes Rådets interinstitutionelle sagsnummer 2002/0041 (CNS) om »Moms – Særordningen for rejsebureauer« (17567/09).

20 – Jf. endvidere mit forslag til afgørelse Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, punkt 30-33).

21 – Dom af 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 13 og 14), af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 18), af 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, præmis 24 og 22 samt den deri nævnte retspraksis), og af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, præmis 17 og 18 samt den deri nævnte retspraksis), samt kendelse af 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, præmis 19), dom af 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 19), af 26.9.2013, Kommissionen mod Spanien (C-189/11, EU:C:2013:587, præmis 58), og af 16.1.2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, præmis 25). Jf. tilsvarende dom af 8.2.2018, Kommissionen mod Tyskland (C-380/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:76, præmis 41, 42 og 48).

befordring? Eller befordring og noget andet? Som det korrekt er blevet bemærket af den tyske regering under retsmødet, er en potentiel analogi til direktiv (EU) 2015/2302 om pakkerejser [22], som kunne have givet nogle retningslinjer om definitionerne [23], tilsyneladende allerede blevet udelukket af Domstolen [24].

c) Hovedydelser og sekundære ydelser

36. Hvis kravet om flere forskellige ydelser skal anses for at være en nødvendig betingelse for anvendelsen af særordningen for rejsebureauer, vil sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser, som påpeget af den forelæggende ret, blive særdeles relevant.

37. I forbindelse med det første præjudicielle spørgsmål har den forelæggende ret henvist til sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser, som blev foretaget i Ludwig-sagen [25]. Denne sag vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en finansiel rådgivers ydelse, som bestod af formidling af lånaftaler *og* af rådgivning, skulle anses for en enkelt ydelse af formidling af lån og som sådan være fritaget fra moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1).

38. Domstolen fastslog, at »hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, og at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, hvorfor det må undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse« [26]. Domstolen uddybede, at »der foreligger i så henseende især en enkelt ydelse, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre *hovedleveringen*, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for *sekundære* ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser.« [27]

39. Selv om Ludwig-dommen vedrørte finansielle ydelser, bemærkes det, at Domstolen allerede har taget stilling til sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser specifikt i forbindelse med særordningen for rejsebureauer. I dommen i sagen Madgett og Baldwin [28] tilbød to hotelejere pakkerejser til kunder fra deres hotel i England. Pakkerne omfattede indkvartering i feriebolig, bustransport fra forskellige opsamlingssteder og en dagstur med bus under hotelopholdet. Transportydelserne blev indhentet fra tredjeparter. De øvrige ydelser var in-house-ydelser. Der opstod et spørgsmål om, hvorvidt sådanne pakker var omfattet af særordningen for rejsebureauer. Det fastslog Domstolen, at de var. Det skyldtes, at den købte ydelse ikke kunne anses for en *sekundær* ydelse i forhold til hovedydelsen. Hvis det havde været tilfældet, ville den samlede levering være blevet anset for at falde uden for anvendelsesområdet for særordningen for rejsebureauer.

22 – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 25.11.2015 om pakkerejser og sammensatte rejsearrangementer samt om ændring af forordning (EF) nr. 2006/2004 og Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/83/EU og om ophævelse af Rådets direktiv 90/314/EØF (EUT 2015, L 326, s. 1).

23 – Direktiv 2015/2302 definerer i artikel 3, nr. 2), en »pakkerejse« grundlæggende som en kombination af mindst to forskellige typer rejseydelser med henblik på den samme rejse eller ferie. »Rejseydelse« defineres i artikel 3, nr. 1), som »a) passagerbefordring, b) indkvartering, som ikke er en uløselig del af befordringen af passagerer, og som ikke er for at tage varigt ophold, c) udlejning af biler […], d) enhver anden turistydelse, der ikke er en uløselig del af en rejseydelse som defineret i litra a), b) eller c)«.

24 – Jf. dom af 11.2.1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), og dom af 13.10.2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, præmis 30-33). Jf. endvidere generaladvokat M. Poiares Maduros forslag til afgørelse ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, punkt 33).

25 – Dom af 21.6.2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 – Dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 17). Domstolen henviste til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, som fastsætter, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, er momspligtig. Denne bestemmelse kommer nu til udtryk (i relation til levering af tjenesteydelser) i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

27 – Dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 18 og 19 samt den deri nævnte retspraksis).

28 – Dom af 22.10.1998 (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496).

40. Endvidere blev begrebet *sekundære* ydelser anvendt efter Ludwig-dommen af Domstolen i forbindelse med særordningen for rejsebureauer i Ist-dommen [29]. Den sag vedrørte en erhvervsdrivende, som tilbød programmer med titlen »High School-programmer« og »Collegeprogrammer«, som indbefattede sprogkurser, som blev afholdt i udlandet. Domstolen undersøgte, om »rejse«-ydelserne købt af Ist fra tredjeparter forblev rent sekundære i forhold til de leverede in-house-ydelser [30]. Domstolen besvarede dette spørgsmål benægtende. Udførelsen af de købte rejseydelser – såsom rejse til værtsstaten og/eller opholdet deri – kunne ikke undgå at have mærkbare følger for den opkrævede pakkepris. De købte rejseydelser udgjorde således ikke »en marginal del i forhold til beløbet for den ydelse, der er knyttet til […] sproguddannelse[n] og -undervisning[en]« [31].

41. Sondringen mellem hovedydelsen og sekundære ydelser er således langt fra fremmed inden for det specifikke område for særordningen for rejsebureauer. Den er blevet benyttet til at afgøre, om den købte ydelse (kombineret med in-house-ydelse) er omfattet af særordningen for rejsebureauer eller ej. Det følger af dommen i sagen Madgett og Baldwin og af Ist-dommen, at når den købte ydelse udgør en ubetydelig del af pakken og ikke udgør et mål i sig selv for kunden, behandles den afgiftsmæssigt på samme måde som in-house-hovedydelsen.

42. Ikke desto mindre står spørgsmålet stadig tilbage, om relevansen af sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser bør begrænse sig til rollen som en »ekstern kvalificerende faktor« i forhold til afgørelsen af, hvad der udgør et rejsebureaus ydelser, når der leveres en blanding af in-house- og købte ydelser? Eller kunne den også være relevant som »intern faktor« ved undersøgelsen af sammensætningen af leveringen, når leveringen består af, hvad der anføres at være to købte ydelser?

43. Mig bekendt har Domstolen aldrig behandlet et sådant scenarium. Hvis der virkelig måtte gælde et krav om flere materielt forskellige ydelser, er det svært at se, hvorfor en sådan »intern test« skulle være udelukket, hvis det blev påvist, at en af de købte ydelser faktisk er en sekundær ydelse, som ikke har nogen mærkbare følger for prisen på den samlede levering og alene er et middel for kunden til bedre at kunne nyde hovedydelsen. Jeg ser ingen grund til kategorisk at hævde, at en kunstig opdeling af, hvad der udgør en enkelt ydelse, ikke rent faktisk kunne finde sted inden for rammerne af særordningen for rejsebureauer [32].

44. Hvis denne tankegang skulle overføres på den foreliggende sag, kan man med rette anføre, at rengøring (af en feriebolig) er en sekundær ydelse, som typisk leveres sammen med en (korttidslejet) feriebolig. Morgenbrøds- og linnedservice vil ikke nødvendigvis altid blive ydet. Disse ydelser vil imidlertid næppe udgøre rejsens mål i sig selv – i den forstand er de ikke uundværlige, for at den rejsende kan nyde godt af indkvarteringen. Der kan naturligvis forekomme ekstraordinære situationer, hvor en sådan almindelig opfattelse ikke ville finde anvendelse, og disse ydelser, som normalt ville være sekundære, ville have en anden status og vægt. Eksempler, man umiddelbart kunne forestille sig, kunne omfatte ekstraordinær morgenmad i de rustikke rammer i østrigsk Tyrol, som var skræddersyet til romantiske sjæle, eller forskellige typer af gastronomiske perler. Eller indlogering i en middelalderborg med et særligt tilbud om »gør-det-selv-vask« i historiske vaskerier med brug af traditionelle metoder og med løftet om den »ægte fornemmelse af livet for en vaskekone i det 15. århundrede«. I hvert af disse tilfælde er det sandsynligt, at en sådan ydelse ikke blot ville være sekundær i forhold til hovedydelsen om feriebolig.

29 – Dom af 13.10.2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 – Pakkerne bestod af en returbillet til en flyrejse fra Tyskland til USA, indkvartering hos en værtsfamilie, mad, forsikring, studieophold på en amerikansk high school eller tilsvarende institution og uddannelsesmateriale.

31 – Dom af 13.10.2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, præmis 26-29).

32 – Jf. ligeledes dom af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 41-45), som bl.a. vedrørte begrebet »levering af tjenesteydelser« og nødvendigheden af i nogle tilfælde at se ud over kontraktvilkårene og tage transaktionens økonomiske og forretningsmæssige virkelighed i betragtning for at afgøre, hvordan en transaktion bør kvalificeres, og om det udgør et rent kunstigt arrangement og misbrug.

45. I nærværende sag forekommer det dog, at det, der blev leveret lokalt til sagsøgerens kunder, var én hovedydelse, nemlig indkvartering. Rengøring, morgenbrøds- og linnedservice var således alene sekundære ydelser, som ikke ud fra kundens synspunkt udgjorde et mål i sig selv.

46. Det blev endvidere anført, at sagsøgeren ydede »oplysninger og rådgivning« til kunderne (ved at gøre oplysninger tilgængelige på sagsøgerens hjemmeside). Under retsmødet var de respektive parter dog uenige om betydningen heri, nemlig om ydelse af »oplysninger og rådgivning« var nødvendig eller ej, for at leveringen som helhed kunne omfattes af særordningen for rejsebureauer.

47. Selv hvis oplysninger og rådgivning måtte anses for at være relevant for den afgørelse (hvilket efter min opfattelse ikke er tilfældet [33]), er det mest sandsynligt, at de udføres in-house. Dette fører mig til det sidste nødvendige forhold, som opstår, hvis der måtte være krav om flere forskellige ydelser: I flere af de sager, hvor Domstolen har fundet anvendelse af særordningen for rejsebureauer påkrævet i forbindelse med en blandet ydelse, var kun det *ene* af disse elementer en købt ydelse, mens den anden blev leveret in-house [34]. Jeg vil nu gå videre til disse »blandede situationer«.

d) Blandede ydelser

48. Det er i forbindelse med »blandede« ydelser, at Domstolen gentagne gange har fastholdt nødvendigheden af, at den erhvervsdrivende sondrer mellem købte og in-house-ydelser [35], idet det anførtes, at kun den købte del kan underlægges fortjenstmargenordningen i henhold til momsdirektivets artikel 306.

49. Domstolen fastslog det krav for første gang i dommen i sagen Madgett og Baldwin, som drøftet ovenfor [36], og fastslog senere det samme i Kozak-dommen og MyTravel-dommen. Kozak-dommen vedrørte et rejsebureau, som solgte all-inclusive pakker, som omfattede feriebolig og måltider, til hvilket Fru Kozak brugte andre leverandørers ydelser og sin egen transport. Domstolen afviste den nationale skattemyndigheds betragtning om, at in-house-transporten var en afgørende del af turistydelsen som helhed og sammen med den købte ydelse udgjorde »én enkelt ydelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 7 og 8 (for at opnå samme skattemæssige behandling). Domstolen fastslog, at kun den købte ydelse kan omfattes af momsdirektivets artikel 306, mens dette ikke gælder in-house-ydelser [37]. På tilsvarende vis vedrørte MyTravel-dommen en erhvervsdrivende, som solgte pakkerejser, som kombinerede købt indlogering med in-house-transport. Domstolen gjorde rede for metoden til skattemæssig fordeling af in-house-ydelser og købte ydelser [38].

33 – Og jeg vil forklare dette konkrete punkt senere. Jf. nedenfor, punkt 55 og 56 i dette forslag til afgørelse.

34 – Det var tilfældet i dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496) (in-house-feriebolig med købt transport), af 6.10.2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (købt indkvartering i feriebolig og in-house-transport), og af 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (købt indkvartering i feriebolig og in-house-transport). Anvendelsen af særordningen blev afvist i Minerva Kulturreisen-dommen, hvor der kun var én levering, som blev anset for ikke at hænge sammen med rejse, nemlig salg af operabilletter (dom af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). Ligeledes afviste Domstolen i kendelse af 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (hvor der kun blev leveret transport), at særordningen fandt anvendelse.

35 – Bortset fra, hvis den købte ydelse alene var sekundær i forhold til in-house-ydelsen, som anført i dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496), og af 13.10.2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 – Punkt 39 ovenfor. I samme dom opstillede Domstolen også retningslinjer for den beregningsmetode, som skal benyttes i denne sammenhæng.

37 – Dom af 25.10.2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 23, 25 og 26).

38 – Dom af 6.10.2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, præmis 41).

50. Disse sager antyder, at Domstolen faktisk ikke har stillet som betingelse for anvendelsen af særordningen for rejsebureauer, at der skal foreligge *flere forskellige købte ydelser*. Samtidig er det også vanskeligt at udlede af disse sager, at denne betingelse skulle være opfyldt som følge af én købt ydelse sammen med én in-house-ydelse. Sidstnævnte fortolkning forekommer problematisk, fordi Domstolen klart har udelukket in-house-ydelsen fra særordningen for rejsebureauer. En sådan fortolkning ville ligeledes stride mod reglen i momsdirektivets artikel 307, i henhold til hvilken rejsebureauets levering udgør én enkelt ydelse.

51. Med andre ord ville erkendelsen af, at in-house-/købt-blandingen *i sin helhed* opfylder kravet om flere forskellige ydelser, mens in-house-elementet *skal udskilles* med henblik på momsberegning, i realiteten indebære, at man – med henblik på at fastslå betingelserne for anvendelsen af særordningen for rejsebureauer – måtte benytte et definitionselement (in-house-ydelse), som imidlertid aldrig *i sidste ende* ville kunne omfattes af særordningen.

52. På nuværende tidspunkt kan man ikke komme udenom, at hvis Domstolens seneste udtalelse i Star Coaches-sagen, hvori der blev stillet krav om flere forskellige ydelser, skulle tages for pålydende, ville det mildt sagt være forbundet med betydelig kompleksitet at afgøre, hvornår et rejsebureaus ydelse omfattes af særordningen (med undtagelse af den forholdsvis oplagte situation, hvor rejsebureauet kombinerer købt indkvartering med købt befordring). De enkelte elementer i definitionen af den påkrævede sammensætning af de(n) omhandlede ydelse(r) (indkvartering og rejse, indkvartering eller rejse samt noget andet) såvel som deres præcise indbyrdes forhold (hovedydelser og sekundære ydelser) og deres præcise »blanding« i forhold til, om de er af købt eller in-house-»oprindelse«, som indtil videre kun er skitseret som muligheder, ville skulle præciseres.

3. Er én købt ydelse (stadig) tilstrækkelig?

53. Der findes imidlertid en alternativ tilgang til spørgsmålet. Den indebærer grundlæggende en to-trins juridisk erklæring: En præcisering og en opdatering. Det ville for det første kræve en bekræftelse af, at hovedkonklusionen i Van Ginkel-dommen [39] hverken blev eller burde være blevet berørt i Star Coaches-sagen [40]. Reglen, som blev fastsat i Van Ginkel-dommen, finder således anvendelse: Ydelse af én købt ydelse er tilstrækkeligt, for at en erhvervsdrivende omfattes af særordningen for rejsebureauer. For det andet bør det – hvis én købt ydelse, som omfatter enten indkvartering eller rejse, er tilstrækkeligt – formentlig også præciseres, at den hypotetiske sidebemærkning i Van Ginkel-dommen vedrørende oplysninger og rådgivning ydet af rejsebureauer i virkeligheden ikke er en betingelse, i særdeleshed ikke, når man tager rejsemarkedet anno 2018 i betragtning [41].

54. For det første – med henblik på præcisering – er en sådan tilgang i forhold til det faktuelle resultat på linje med hidtidig retspraksis: Dommen i sagen Madgett og Baldwin, Kozak-dommen og MyTravel-dommen bekræfter således den betragtning, at »én købt« ydelse er tilstrækkelig, forudsat at den relaterer sig til en rejse, som det fastslås i Minerva Kulturreisen-dommen [42]. Som følge heraf finder

39 – Dom af 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 – Kendelse af 1.3.2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 – »[Rejsebureauets] ydelse […] [kan] ikke være begrænset til en enkeltstående ydelse, eftersom den […] kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelægger kunden en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen«. Dom af 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 24), som henviser til dom af 26.2.1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), som dog vedrørte fortolkningen af enekompetencen i sager om rettigheder over fast ejendom i medfør af Bruxelles-konventionens artikel 16.

42 – Igen er den eneste afgørelse, som modsiger denne retspraksis, tilsyneladende Star Coaches-sagen, hvor Domstolen fastholdt, at der skulle foreligge mindst to elementer.

særordningen for rejsebureauer anvendelse på levering af ydelser, som består af én købt ydelse, forudsat *at den købte ydelse er enten indkvartering eller befordring*. I denne situation er det uden betydning, om andre ydelser (købte eller in-house) derudover leveres. Hvis dette er tilfældet, vil sondringen mellem hovedydelser og sekundære ydelser endvidere være uden betydning.

55. For det andet – specifikt i forhold til »oplysninger og rådgivning« som en mulig separat ydelse – har jeg allerede bemærket, at en sådan »ydelse« mest sandsynligt vil være in-house. Hvis anvendelsen af reglen om »kun én købt ydelse« gøres betinget af levering af en sådan »ydelse«, bliver det således også nødvendigt at udskille denne in-house del af pakken med henblik på anvendelse af den almindelige afgiftssats [43]. Det står ikke helt klart for mig, hvordan sådanne »oplysninger og rådgivning« skulle værdiansættes (baseret på metoden med de faktiske omkostninger eller markedsværdimetoden) [44].

56. Frem for alt har jeg dog svært ved at se, hvordan nogen sådan form for hypotetisk rådgivning (eller mangel på) uanset oprindelse skulle have betydning i dag. Situationen var en ganske anden i 1992, hvor Van Ginkel-dommen blev afgjort. Det er ikke uden en vis nostalgi, at man må erkende, at det dengang kunne være påkrævet – for at vælge og bestille ferier hos et rejsebureau – rent faktisk at besøge rejsebureauets kontor, at stå i kø et stykke tid, i hvert fald i tiden op til ferierne, at få en papirudgave af kataloget, granske det, drøfte rejsemuligheder med bureauet og forhøre sig om yderligere detaljer og senere måske foretage flere besøg hos rejsebureauet (for at betale depositum, udfylde de relevante formularer, hente flybilletter osv.) for så endelig tage af sted. I alle disse faser var rådgivning fra rejsebureauet afgørende. I dag kan alt dette erstattes af et par klik på en smartphone.

57. Alt i alt foreslår jeg – hvis Domstolen måtte være af den opfattelse, at reglen om, at »én købt ydelse er tilstrækkelig«, finder anvendelse – at anvendelsen af særordningen for rejsebureauer kun afhænger af, om der er leveret købt indkvartering *eller* købt befordring uden yderligere betingelser om, hvad den erhvervsdrivende hypotetisk set måtte tilbyde af rådgivning oveni. Hvis ydelsen »oplysninger og rådgivning« i 1992 var en (aldrig fastlagt eller dokumenteret) hypotese, er den i 2018 ganske enkelt urealistisk.

4. Den foreslåede bekræftelse af reglen om »kun én købt ydelse«

58. Der er gode tekstmæssige og systemiske argumenter for den betragtning, at der gælder et krav om flere forskellige ydelser, for at særordningen i momsdirektivets artikel 306 finder anvendelse. Mindst to købte ydelser skal således leveres af rejsebureauerne.

59. På det tekstmæssige plan afspejler denne fortolkning bedst ordlyden af særordningen for rejsebureauer [45]. Den afspejler også særordningens konkrete mål [46]. Ordningen udgør endvidere en undtagelse til hovedreglen, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at den »kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen« [47].

60. Det kan derfor med en vis ret anføres, at målet om forenkling, som søges nået via den omhandlede særordning, ikke nødvendigvis vil blive fuldt ud opfyldt i en situation, hvor den erhvervsdrivende kun yder én købt ydelse.

43 – Som krævet af Domstolen i den ovenfor drøftede retspraksis, jf. punkt 48-51 i dette forslag til afgørelse.

44 – Jf. dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 39-47) og dom af 6.10.2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, præmis 22-41).

45 – Ovenfor i dette forslag til afgørelse, punkt 6-8. Artikel 306 henviser klart til »leveringer af varer og ydelser« i flertal.

46 – Jf. ovenfor i dette forslag til afgørelse, punkt 31-35.

47 – Dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 5 og 34), af 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, præmis 22), af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, præmis 16), og af 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

61. Der er imidlertid også vægtige argumenter for, at én købt ydelse skulle være tilstrækkelig, for at en levering omfattes af særordningen for rejsebureauer, forudsat at den vedrører enten indkvartering eller befordring, og forudsat, naturligvis, at rejsebureauet handler i eget navn og ikke som formidler [48].

62. For det første har Domstolen – når man ser på retspraksis, med undtagelse af Star Coaches-sagen [49] – rent faktisk aldrig fortolket eller anvendt særordningen som begrænset til leveringer bestående af mindst to købte ydelser. Tværtimod har Domstolens tilgang været ganske generøs, da den har fortolket ordningen bredt. Det er ikke kun tilfældet i forhold til de flere *materielt* forskellige ydelser, men også i forhold til de flere *geografisk* forskellige ydelser. I den forbindelse fandt Domstolen, at de flere geografisk forskellige ydelser (dvs. at rejsebureauet køber ydelser i forskellige medlemsstater) ikke er et ufravigeligt krav, for at særordningen finder anvendelse, og at ordningen også finder anvendelse på ydelser leveret inden for en enkelt medlemsstat [50]. Sidstnævnte blev udtalt, selv om Domstolen grundlæggende anerkendte, at de flere geografisk forskellige ydelser var ordningens primære *eksistensberettigelse*.

63. For det andet ville et krav om mindst to købte ydelser, for at særordningen finder anvendelse, i lyset af diversiteten i rejsebranchens ydelser sandsynligvis udelukke de erhvervsdrivende, som har udviklet rejseaktiviteter baseret på »blandede« (købte og in-house) ydelser fra særordningen. Endvidere ville definitionen af, hvad der omfattes af særordningen for rejsebureauer, risikere at blive overdrevent snæver, særligt hvis anvendelsen af betragtningen om hovedydelse/sekundær ydelse blev knyttet til denne vurdering – hvilket i tilfældet med krav om flere forskellige ydelser reelt ikke kunne undlades.

64. Modargumentet til dette andet punkt er risikoen for at anlægge for bred en adgang. Med en snæver definition ville en række ydelser, som leveres af virksomheder, som efter en normal forståelse af begrebet er »rejsebureauer«, risikere at blive udelukket. Omvendt risikerer en bredere definition at skabe en for vidtgående norm. Erhvervsdrivende, som kun leverer én rejserelateret ydelse (såsom sagsøgeren), vil være omfattet af ordningen, omend de ikke ville være omfattet i henhold til Star Coaches-sagen.

65. Dette kunne potentielt set være tilfældet. I et så kompleks juridisk landskab forekommer det imidlertid hensigtsmæssigt at bekræfte og præcisere den løsning, som allerede har eksisteret i flere årtier, og mest naturligt at overlade det til lovgiver at vælge en anden ordning, hvis der måtte vise sig behov herfor. Alt i alt må man nok rimeligvis erkende, at til trods for de bebudede mål om forenkling er implementeringen af dette ideal i konkret sammenhæng med særordningen for rejsebureauer temmelig fjern fra det fastsatte ideal. Denne specifikke ordning er blevet et af de mest komplekse områder inden for moms [51].

66. I lyset af det ovenstående konkluderer jeg vedrørende det første forelagte spørgsmål i nærværende sag, at momsdirektivets artikel 306 skal fortolkes således, at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på levering af en ydelse, som består af én købt ydelse, forudsat at denne købte ydelse er feriebolig eller transport.

48 – Ovenfor, punkt 21-23.

49 – Kendelse af 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 – Dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 19).

51 – Jf. rapport udarbejdet på vegne af Kommissionen med titlen »*Undersøgelse vedrørende gennemgang af særordning for moms til rejsebureauer og muligheder for reform*«, endelig rapport TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (tilgængelig online på Europa-Kommissionens hjemmeside), s. 11.

B. Det andet spørgsmål: samtidig anvendelse af fortjenstmargenordningen og nedsat sats?

67. Med sit andet spørgsmål har den forelæggende ret ønsket klarlagt, om sagsøgerens ydelse – hvis den kvalificeres som omfattet af særordningen for rejsebureauer – kan underlægges en nedsat momssats i henhold til artikel 98, sammenholdt med momsdirektivets bilag III. Dette spørgsmål blev stillet specifikt med hensyn til indkvarteringsdelen af sagsøgerens ydelse.

68. Sagsøgeren har foreslået, at spørgsmålet skal besvares bekræftende. Den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen har talt for det modsatte. De har fastholdt, at anvendelsen af den nedsatte sats på den omhandlede ydelse er udelukket, da denne rejseydelse ikke er omfattet af listen i momsdirektivets bilag III, og at anvendelse af en nedsat sats ville stride mod tankegangen om forenkling bag den omhandlede særordning. Den tyske regering har også gjort gældende – med henvisning til fast retspraksis [52] – at anvendelsesområdet for nedsatte satser skal fortolkes indskrænkende.

69. Jeg tilslutter mig den sidstnævnte opfattelse. En nedsat momssats kan ikke finde anvendelse, når man har konstateret, at den omhandlede ydelse udgør en rejseydelse.

70. Som jeg bemærkede i forrige afsnit, udgør en ydelse leveret af et rejsebureau én enkelt ydelse i henhold til momsdirektivets artikel 307 [53]. Den logiske konsekvens af denne retlige fiktion er, at en sådan ydelse er forskellig fra sine enkelte bestanddele.

71. Hvis der er enighed om, at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på én købt ydelse, som relaterer sig til en rejse (indkvartering eller befordring), vil levering af denne ydelse medføre, at en sådan levering er omfattet af momsdirektivets artikel 306, hvilket betyder, at den kvalificeres som en »rejseydelse«. Når denne regel anvendes med henblik på at afgøre, om en given ydelse er en rejseydelse, kan man med andre ord ikke straks begynde at fjerne denne betegnelse med henblik på anvendelse af afgiftssatsen, mens man beholder denne samme betegnelse med henblik på fastsættelse af afgiftsgrundlaget.

72. På systemisk niveau er rejseydelser ikke omfattet af momsdirektivets bilag III (som der henvises til i artikel 98), som opregner ydelser, der er underlagt en nedsat sats, hvorunder man i punkt 12 finder »ophold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne«.

73. Som den forelæggende ret har bemærket, vil anvendelse af den nedsatte momssats på rejsebureauer i forhold til levering af indkvartering således stride mod momsdirektivets bilag III og det mål om forenkling, som forfølges med særordningen for rejsebureauer.

74. Dog har den forelæggende ret desuden bemærket, at et afslag på anvendelse af den nedsatte momssats på indkvarteringsdelen af den omhandlede levering kan føre til forskelsbehandling.

75. Jeg medgiver, at en levering bestående af indkvartering som følge af reglen om »én købt ydelse« kan blive behandlet skattemæssigt forskelligt afhængigt af måden, hvorpå leveringen sker (om den leveres af et rejsebureau omfattet af særordningen eller ej).

52 – Dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

53 – Jf. ovenfor, punkt 50. Jf. også dom af 27.10.1992, Kommissionen mod Tyskland (C-74/91, EU:C:1992:409, præmis 16).

76. Der er dog klare grænser for et sådant argument, særligt i relation til moms og særordninger. Hvis man ønskede at opnå fuldstændig lighed og neutralitet i alle aspekter, kunne man næppe have særordninger i det hele taget. Med fare for at lyde for formalistisk har en tjenesteyders formelle status bestemt betydning i sådanne situationer, selv hvis ydelsens økonomiske karakter er den samme. Momsretten ser således ganske enkelt forskelligt på samme ydelse, når den på den ene side leveres af ejeren (med eller uden hjælp fra en formidler) og på den anden side af et rejsebureau, som handler i eget navn [54].

77. I lyset af det ovenstående er min konklusion vedrørende det andet forelagte spørgsmål, at momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med direktivets bilag III, punkt 12, skal fortolkes således, at levering af en ydelse, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer i henhold til samme direktivs artikel 306 ff., ikke kan gøres til genstand for en nedsat momssats for levering af ferieindkvartering.

V. Forslag til afgørelse

78. I lyset af det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den svarer Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) følgende:

»1) Artikel 306 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at særordningen for rejsebureauer finder anvendelse på en levering af en ydelse, som består af én købt ydelse, forudsat at den købte ydelse er indkvartering eller befordring.

2) Artikel 98 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets bilag III, punkt 12, skal fortolkes således, at levering af en ydelse, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer i henhold til samme direktivs artikel 306 ff., ikke kan gøres til genstand for en nedsat momssats for levering af ferieindkvartering.«

54 – Det bemærkes i analogi hermed, at Domstolen fandt, at mulig konkurrenceforvridning som følge af anvendelse af overgangsregler vedrørende særordningen for rejsebureauer ikke bemyndigede medlemsstater til at implementere denne særordning på ukorrekt vis. Jf. dom af 27.10.1992, Kommissionen mod Tyskland (C-74/91, EU:C:1992:409, præmis 16 og 26).