

61995J0260

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 20. februar 1997. - Commissioners of Customs and Excise mod DFDS A/S. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: High Court of Justice, Queen's Bench Division - Forenede Kongerige. - Sjette momsdirektiv - Særordning for rejsebureauer - Beskatningssted for tjenesteydelser. - Sag C-260/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-01005

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - sjette direktiv - særordning for rejsebureauer - bestemmelse af det fiskale tilknytningsmoment - virksomhed i en medlemsstat, der organiserer turistrejser, og som leverer ydelser gennem en agent i en anden medlemsstat - momspligtig i den medlemsstat, hvor agenten er etableret - betingelser

(Raadets direktiv 77/388, art. 26, stk. 2)

Sammendrag

Artikel 26, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at naar en virksomhed, der organiserer turistrejser, og hvis hovedsaede er beliggende i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til rejsende gennem et selskab, der fungerer som agent i en anden medlemsstat, er disse tjenesteydelser momspligtige i sidstnaevnte stat, naar dette selskab, der alene handler som virksomhedens hjælpeorgan, disponerer over saadanne menneskelige og tekniske ressourcer, som er karakteristiske for et fast kontor.

Selv om det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed, har forrang som fiskalt tilknytningsmoment, foerer en saadan tilknytning ikke til en rationel loesning, for saa vidt den ikke inddrager det sted, hvor rejserne reelt saelges. Den alternative loesning med fastlaeggelsen af beskatningsstedet til det faste kontor, hvorfra tjenesteydelserne praesteres, er i overensstemmelse med den oekonomiske virkelighed, hvilket er et grundlaeggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, da den tager hensyn til en

mulig spredning af bureauernes aktiviteter til forskellige steder i Fællesskabet, og man derved undgaar den konkurrenceforvridning, som anvendelsen af løsningen med hovedsædet for den økonomiske virksomhed kan føre til, for så vidt de virksomheder, der udoever deres aktiviteter i én medlemsstat, kan tilskyndes til at etablere deres hovedsæde i en anden medlemsstat, hvor de pågældende tjenesteydelser er fritaget for moms.

Parter

I sag C-260/95,

angående en anmodning, som High Court of Justice (Queen's Bench Division) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Commissioners of Customs & Excise

mod

DFDS A/S,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida, og dommerne L. Sevón, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet (refererende dommer) og M. Wathelet,

generaladvokat: A. La Pergola

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- DFDS A/S ved K.P.E. Lasok, QC, for A. Fishleigh, Garret & Co., solicitors

- Det Forenede Kongeriges regering ved s. Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barristers s. Richards og P. Mantle

- den italienske regering ved afdelingschef, professor U. Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat, M. Fiorilli

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved P. Oliver og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmoderrapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmodet den 7. november 1996 af DFDS A/S ved K.P.E. Lasok, af Det Forenede Kongeriges regering ved s. Ridley, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af s. Richards og P. Mantle, af den tyske regering ved afdelingschef

E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget, og af Kommissionen ved P. Oliver og E. Traversa,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. januar 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 18. juli 1995, indgaaet til Domstolen den 4. august 1995, har High Court of Justice (Queen's Bench Division) i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spoergsmaal om fortolkningen af artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalet er blevet rejst under en sag mellem Commissioners of Customs & Excise og det danske selskab DFDS A/S (herefter »DFDS«) vedrørende selskabets pligt til at svare merværdiafgift (»moms«) i Det Forenede Kongerige af pakkerejser, som sælges paa selskabets vegne af dets engelske datterselskab DFDS Ltd.

3 Ved sjette direktivs artikel 26 er der indført en særordning for rejsebureauer, der finder anvendelse paa transaktioner, udoevet af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser (herefter »rejsearrangoerer«), for saa vidt de handler i eget navn over for de rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Bestemmelsens stk. 2 har følgende ordlyd:

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

4 Det fremgaar af hovedsagens akter, at særordningen i sjette direktivs artikel 26 er blevet gennemført i britisk ret ved Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (bekendtgoerelse fra 1987 om merværdiafgift for rejsearrangoerer). Særordningen finder i henhold til bekendtgoerelsens artikel 3, stk. 1, anvendelse paa goder eller tjenesteydelser, som leveres af bl.a. »en person, der organiserer turistrejser i en medlemsstat ... hvor den pågældende har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor«. I artikel 5, stk. 2, præciseres det dernæst, at en rejseydelse »betragtes som leveret i den medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab, hvor den person, der organiserer turistrejser, har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, eller saafremt tjenesteydelsen er leveret fra et fast kontor, i den medlemsstat, hvor det faste kontor er beliggende, og ikke andre steder«.

5 DFDS er et dansk selskab, som driver rederi-, rejse- og generel transportvirksomhed, og som har et engelsk datterselskab, DFDS Ltd. De to selskaber har indgaaet en agentaftale, hvorefter DFDS Ltd. er udpeget som »generel salgs- og havneagent« for det danske selskab i Det Forenede Kongerige og som det danske selskabs »centrale reservationskontor for Det Forenede Kongerige

og Irland for alle [dets] passagerydelser«.

6 I 1993 traf Commissioners of Customs & Excise bestemmelse om, at DFDS var momspligtig for de pakkerejser, der sælges for dets regning af det engelske datterselskab. Efter Commissioners opfattelse har det danske selskab på grundlag af den indgaaede aftale med datterselskabet etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed i Det Forenede Kongerige eller præsteret de omstridte tjenesteydelser fra et fast kontor i denne medlemsstat, som omhandlet i bestemmelserne i den britiske lovgivning om gennemførelse af sjette direktivs artikel 26.

7 DFDS har derimod gjort gældende, at de pågældende tjenesteydelser var afgiftspligtige på det sted, hvor selskabet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, dvs. i Danmark, som har udnyttet muligheden for at opretholde momsfritagelsen for sådanne ydelser i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F. Selskabet indbragte derfor sagen for Value Added Tax (VAT) Tribunal, som i 1994 gav selskabet medhold.

8 High Court of Justice, hvortil sagen er appelleret, fandt, at der er tale om et spørgsmål om fortolkning af sjette direktiv, hvorfor den har besluttet at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»I tilfælde, hvor en rejsearrangør har sit hovedkvarter i medlemsstat A, men leverer tjenesteydelser i form af pakkerejser til rejsende gennem en agent i medlemsstat B,

a) under hvilke omstændigheder er rejsearrangørens levering af disse tjenesteydelser da efter Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (det sjette momsdirektiv) og navnlig artikel 26 afgiftspligtig i medlemsstat B? og

(b) under hvilke omstændigheder kan rejsearrangøren antages at have 'etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed' i medlemsstat B eller dér at have 'et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af denne'?«

9 Den forelæggende ret ønsker med de to dele af spørgsmålet oplyst, under hvilke omstændigheder de tjenesteydelser, som en rejsearrangør, hvis hovedsæde er beliggende i én medlemsstat, leverer til rejsende gennem en agent i en anden medlemsstat, er afgiftspligtige i sidstnævnte medlemsstat i henhold til sjette direktivs artikel 26.

10 DFDS har foreslået Domstolen at besvare spørgsmålet med, at tjenesteydelserne under de beskrevne omstændigheder er afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor rejsearrangøren har sit hovedkvarter. Selskabet har bl.a. gjort gældende, at ifølge Domstolens praksis har den medlemsstat, hvor selskabet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, forrang som fiskalt tilknytningsmoment ved opkrævning af moms af tjenesteydelser, og at et andet tilknytningsmoment ville kunne føre til forvirring og til konflikter mellem medlemsstaterne.

11 Det Forenede Kongeriges regering har herimod anført, at rejsearrangøren har et fast kontor, hvorfra tjenesteydelserne præsteres i den medlemsstat, hvor det selskab, der handler i hans navn, udøver sin virksomhed, således at tjenesteydelserne bør afgiftsbelægges i denne stat. Efter regeringens opfattelse er denne løsning den mest rationelle ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, idet det er i denne stat, at de rejsende får tilbud om tjenesteydelserne.

12 Den italienske regering og Kommissionen har anført, at saafremt visse betingelser er opfyldt, er saadanne tjenesteydelser afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor det selskab, der handler paa vegne af rejsearrangoeren, udfoerer sin virksomhed. For at betingelserne kan anses for opfyldt, maa der i denne stat forefindes en organisation med de menneskelige og tekniske ressourcer, som er noedvendige for at praestere tjenesteydelserne, ligesom selskabet ikke maa have en uafhaengig retsstilling i forhold til den virksomhed, i hvis navn det handler.

13 I sjette direktivs artikel 26 fastlaegges en saerordning med hensyn til moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. De tjenesteydelser, disse virksomheder udfoerer, bestaar af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udfoeres saavel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsaede eller et fast kontor. Anvendelsen af de almindelige regler om beskatningssted, beskatningsgrundlag og fradrag af indgaaende afgift ville derfor for virksomhederne vaere forbundet med praktiske vanskeligheder, som ville kunne hindre virksomhederne i at udfoere deres arbejde (dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, praemis 12, 13 og 14).

14 Bestemmelserne i artikel 26 kan ifoelge stk. 1 kun anvendes, hvis rejsebureauet eller rejsearrangoeren handler i eget navn over for den rejsende og ikke som formidler (jf. ovennaevnte Van Ginkel-dom, praemis 21).

15 I en situation som den, der er beskrevet i forelaeggelseskendelsen, er det det danske selskab DFDS, der som rejsearrangoer er den virksomhed, bestemmelserne finder anvendelse paa, og ikke det engelske datterselskab DFDS Ltd, som ikke handler i eget navn, men som formidler.

16 Hvad angaar beskatningsstedet fremgaar det af artikel 26, stk. 2, at rejsebureauets tjenesteydelser paalaegges afgift i den medlemsstat, hvor det har etableret hovedsaedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen praesteres af bureauet.

17 Som anført i alle de indlaeg, der er afgivet for Domstolen, anvendes i denne bestemmelse de samme to begreber vedroerende hovedsaede for oekonomisk virksomhed og fast kontor, som dem, der anvendes i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, til beskrivelse af de to vigtigste fiskale tilknytningsmomenter for tjenesteydelser i almindelighed (o.a.: I den danske version af artikel 9 anvendes dog henholdsvis hjemstedet for oekonomisk virksomhed og fast forretningssted). Grundlaget er derfor de regler, der foelger af denne beskrivelse.

18 Domstolen har i dom af 4. juli 1985 (sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, praemis 14) fastslaaet, at formaalet med artikel 9 er at sikre en hensigtsmaessig afgraensning af de nationale momslovgivningers anvendelsesomraade ved en ensartet fastlaeggelse af tjenesteydelsernes skatte- og afgiftsmaessige tilknytningsmoment og for at undgaa bl.a. kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne.

19 I denne forbindelse tilkommer det hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder inden for rammerne af de ved sjette direktiv indroemmede valgmuligheder at bestemme det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt er det mest hensigtsmaessige for en bestemt tjenesteydelse. Ifoelge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, saaledes at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen praesteres, kun kan komme i betragtning, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel loesning ud fra et skatte- og afgiftsmaessigt synspunkt, eller saafremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat (ovennaevnte Berkholz-dom, praemis 17).

20 Dernaest kan det kun komme i betragtning at henfoere en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, saafremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er noedvendige for at praestere bestemte

tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (ovennaevnte Berkholz-dom, praemis 18).

21 I den foreliggende sag indebaerer den omstaendighed, at hovedsaedet for den oekonomiske virksomhed fastlaegges som tilknytningsmoment for alle de tjenesteydelser, en rejsearrangoer leverer, herunder dem, der leveres i andre medlemsstater af en formidler, der handler i rejsearrangoerens navn, som anfoert af DFDS, klart den fordel, at der fastlaegges ét beskatningssted for den del af rejsearrangoerens virksomhed, der henhoerer under sjette direktivs artikel 26.

22 En saadan tilknytning foerer imidlertid, som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gaeldende, ikke til en rationel loesning ud fra et skatte- og afgiftsmaessigt synspunkt, for saa vidt den ikke inddrager det sted, hvor rejserne reelt saelges, hvilket de nationale myndigheder, uanset den rejsendes bestemmelsessted, med rimelighed kan betragte som det mest hensigtsmaessige tilknytningsmoment.

23 I denne forbindelse bemaerkes, at saaledes som generaladvokaten har fremhaevet i punkt 32, 33 og 34 i forslaget til afgoerelse, er det et grundlaeggende kriterium ved anvendelsen af det faelles momssystem, at der tages hensyn til den oekonomiske virkelighed. Den alternative loesning ved fastlaeggelsen af beskatningsstedet for rejsebureauers tjenesteydelser, nemlig det faste kontor, hvorfra tjenesteydelserne praesteres, har netop til formaal at tage hensyn til en mulig spredning af bureauernes aktiviteter til forskellige steder i Faellesskabet. En systematisk anvendelse af loesningen med hovedsaedet for den oekonomiske virksomhed ville i oevrigt kunne foere til konkurrenceforvridning, da den indebaerer en risiko for, at virksomheder, der udoever deres aktiviteter i én medlemsstat, tilskyndes til at etablere deres hovedsaede i en anden medlemsstat, der har valgt at opretholde momsfrigtagelsen for de paagaeldende tjenesteydelser, for dermed at undgaa beskatning.

24 Herefter maa det antages, at en tjenesteydelse, der leveres til en rejsende, naar den er praesteret af en rejsearrangoer fra et fast kontor, som han har raadighed over i en anden medlemsstat end den, hvor han har etableret hovedsaedet for sin oekonomiske virksomhed, er afgiftspligtig i den medlemsstat, hvor det faste kontor befinder sig.

25 Ved afgoerelsen af, om et rejsebureau under de omstaendigheder, der foreligger i hovedsagen, faktisk disponerer over et saadant kontor i den paagaeldende medlemsstat, maa det for det foerste undersøges, om det selskab, der arbejder i denne medlemsstat for bureauet, har en uafhaengig retstilling i forhold til dette.

26 I denne forbindelse er den omstaendighed, som VAT Tribunal har henvist til, at de lokaler, hvorfra det engelske datterselskab, som er en selvstaendig juridisk person, driver virksomhed, tilhoerer datterselskabet og ikke DFDS, ikke i sig selv tilstraekkelig til at godtgøere, at datterselskabet reelt er uafhaengig af DFDS. Det fremgaar tvaertimod af oplysningerne i forelaeggelseskendelsen, navnlig af den omstaendighed, at DFDS er indehaver af datterselskabets samlede aktiekapital, og af forskellige kontraktlige forpligtelser, som det er paalagt af moderselskabet, at det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, alene handler som DFDS' hjaelpeorgan.

27 For det andet maa det undersøges, om det paagaeldende kontor i overensstemmelse med den ovenfor i praemis 20 anfoerte retspraksis udviser den kraevende minimumsstabilitet med hensyn til de noedvendige menneskelige og tekniske ressourcer.

28 I den sammenhaeng foelger det af de faktiske omstaendigheder, der er anfoert i forelaeggelseskendelsen, navnlig hvad angaar det store antal ansatte, som er beskaeftiget af det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, og de betingelser, hvorunder det praesterer ydelser til de rejsende, at selskabet faktisk udviser de karakteristika, der betegner et fast kontor,

som omhandlet i de ovennaevnte bestemmelser.

29 Spørgsmaalet maa derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 26, stk. 2, skal fortolkes saaledes, at naar en virksomhed, der organiserer turistrejser, og hvis hovedsaede er beliggende i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til rejsende gennem et selskab, der fungerer som agent i en anden medlemsstat, er disse tjenesteydelser momspligtige i sidstnaevnte stat, naar dette selskab, der alene handler som virksomhedens hjælpeorgan, disponerer over saadanne menneskelige og tekniske ressourcer, som er karakteristiske for et fast kontor.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den tyske og den italienske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende det spørgsmaal, der er forelagt af High Court of Justice (Queen's Bench Division) ved kendelse af 18. juli 1995, for ret:

Artikel 26, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at naar en virksomhed, der organiserer turistrejser, og hvis hovedsaede er beliggende i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til rejsende gennem et selskab, der fungerer som agent i en anden medlemsstat, er disse tjenesteydelser momspligtige i sidstnaevnte stat, naar dette selskab, der alene handler som virksomhedens hjælpeorgan, disponerer over saadanne menneskelige og tekniske ressourcer, som er karakteristiske for et fast kontor.