

61996J0308

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 22. oktober 1998. - Commissioners of Customs and Excise mod T.P. Madgett, R.M. Baldwin og The Howden Court Hotel. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: High Court of Justice, Queen's Bench Division og Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Forenede Kongerige. - Moms - Artikel 26 i sjette momsdirektiv - Særordningen for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser - Hotelvirksomhed - Pakke, der omfatter rejse og ophold - Grundlaget for beregningen af fortjenstmargenen. - Forenede sager C-308/96 og C-94/97.

Samling af Afgørelser 1998 side I-06229

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - det fælles merværdiafgiftssystem - særordning for rejsebureauer - anvendelsesområde - pakkerejser arrangeret af andre erhvervsdrivende end rejsebureauer - omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 26)

2 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - det fælles merværdiafgiftssystem - særordning for rejsebureauer - anvendelsesområde - pakkerejser, som dels består af egne ydelser, dels af ydelser leveret af tredjemand - særordningen finder ikke anvendelse på egne ydelser - beregning af den afgiftspligtige fortjenstmargen

(Raadets direktiv 77/388, art. 26)

Sammendrag

1 Særordningen for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, i artikel 26 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter finder anvendelse på erhvervsdrivende, som - selv om de ikke formelt har status som rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser - organiserer turistrejser i eget navn, og som lader afgiftspligtige tredjemand levere de tjenesteydelser, der sædvanligvis er forbundet med denne form for virksomhed. Den erhvervsdrivende skal dog ikke pålægges afgift efter sjette direktivs

artikel 26, naar de ydelser, der er koebt hos tredjemand, er rene biydelser i forhold til de egne ydelser.

Heraf foelger, at artikel 26 finder anvendelse paa en hotelejer, som - mod betaling af et fast beloeb - ud over indkvartering saedvanligvis tilbyder sine gaester transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, saaledes at transportydelserne koebes hos tredjemand.

2 Artikel 26 i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes saaledes, at naar en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beloeb udfoerer transaktioner, som dels bestaar af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende anvendelse paa tjenesteydelser leveret af tredjemand.

Det kan ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, naar denne del kan udskilles af pakkerejsen paa grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgaar i pakkerejsen.

Parter

I de forenede sager C-308/96 og C-94/97,

angaaende anmodninger, som High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (Det Forenede Kongerige), og VAT and Duties Tribunal, London, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for de naevnte retter verserende sager,

Commissioners of Customs and Excise

mod

T.P. Madgett og R.M. Baldwin, der driver virksomhed under navnet »The Howden Court Hotel« (sag C-308/96),

og

T.P. Madgett og R.M. Baldwin, der driver virksomhed under navnet »The Howden Court Hotel«

mod

Commissioners of Customs and Excise (sag C-94/97),

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

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

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- T.P. Madgett og R.M. Baldwin (sag C-308/96 og sag C-94/97) ved barrister Jeremy Woolf for solicitors Rice-Jones & Smiths

- Det Forenede Kongeriges regering (sag C-308/96) ved Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, som befuldmaegtiget, bistaaet af barristers Stephen Richards og Hugh Davies

- Det Forenede Kongeriges regering (sag C-94/97) ved Lindsey Nicoll, bistaaet af Nicholas Paines, QC, og Hugh Davies

- den tyske regering (sag C-308/96) ved afdelingschef Ernst Roeder, Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtiget

- den tyske regering (sag C-94/97) ved Ernst Roeder og kontorchef Claus-Dieter Quassowski, Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtiget

- den graeske regering (sag C-308/96) ved konsulent hos statens advokat Fokion Georgakopoulos og konsulent hos viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou, som befuldmaegtigede

- den svenske regering (sag C-308/96 og sag C-94/97) ved kontorchef Erik Brattgaard, Handelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber (sag C-308/96) ved Nicholas Khan og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber (sag C-94/97) ved Richard Lyal, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget, og Enrico Traversa,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 5. februar 1998 er afgivet mundtlige indlæg af T.P. Madgett og R.M. Baldwin ved Jeremy Woolf og solicitor Peter Burton, af Det Forenede Kongeriges regering ved Dawn Cooper, Treasury Solicitor's Department, som befuldmaegtiget, bistaaet af Nicholas Paines og Stephen Richards, af den tyske regering ved Ernst Roeder, af den graeske regering ved Fokion Georgakopoulos og Anna Rokofyllou og af Kommissionen ved Nicholas Khan og Richard Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 30. april 1998,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 16. november 1995, indgaaet til Domstolen den 23. september 1996, har High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, i medfoer af EF-traktatens artikel

177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Ved kendelse af 26. februar 1997, indgaaet til Domstolen den 3. marts 1997, har VAT and Duties Tribunal, London, i medfoer af samme traktats artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af samme bestemmelse i sjette direktiv.

3 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag mellem T.P. Madgett og R.M. Baldwin og Commissioners of Customs and Excise om, hvorvidt ordningen i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse paa dem som foelge af, at de i forbindelse med deres hotelvirksomhed tilbyder deres kunder pakkerejser.

4 Raadets sjette direktiv bestemmer i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at beskatningsgrundlaget for de fleste tjenesteydelser er »den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner ...«.

5 Sjette direktivs artikel 26, som indfoerer en undtagelse fra den almindelige ordning med hensyn til beskatningsgrundlaget for visse transaktioner udfoert af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, bestemmer foelgende:

»1. Medlemsstaterne anvender mervaerdiafgiften paa transaktioner udoevet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for saa vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemfoerelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der praesteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse paa rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og paa hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstaas i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udfoeres af rejsebureauet med henblik paa gennemfoerelse af en rejse, anses som én enkelt tjenesteydelse praesteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse paalaegges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsaedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen praesteres 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 beloeb uden mervaerdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer praesterede leveringer og tjenesteydelser, for saa vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

3. Hvis de transaktioner, som praesteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemfoeres af sidstnaevnte uden for Faelllesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfoer af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemfoeres saavel inden for som uden for Faelllesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedroerer de uden for Faelllesskabet gennemfoerte transaktioner, anses som afgiftsfri.

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

6 Artikel 26 i sjette direktiv er gennemfoert i Det Forenede Kongeriges lovgivning ved section 37A i Value Added Tax Act 1983 og ved Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987. Bestemmelserne i Det Forenede Kongeriges lovgivning er praeciseret i Commissioners of

Customs and Excise's vejledning 709/5/88 med titlen »Tour Operator's Margin Scheme« (ordningen vedroerende beregningen af fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser, herefter »TOMS-ordningen«). Efter denne ordning skal det samlede beløb, som personer, der organiserer turistrejser, modtager, fordeles på de ydelser, der er købt hos tredjemand, og egne ydelser, efter de faktiske omkostninger til hver enkelt bestanddel.

7 T.P. Madgett og R.M. Baldwin driver Howden Court Hotel i Torquay i Devon, England. 90% af hotellets gæster, som hovedsagelig kommer fra Nordengland, køber en »pakke«, dvs. at de betaler et fast beløb, som omfatter: i) indkvartering med halvpension, ii) transport med bus fra en række opsamlingssteder i Nordengland og iii) en heldagsudflugt med bus under hotelopholdet. T.P. Madgett og R.M. Baldwin køber transportydelserne hos tredjemand. Hotellets øvrige gæster soerger selv for rejsen frem og tilbage. De får ingen udflugt og betaler en anden pris.

8 T.P. Madgett og R.M. Baldwin er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 26 ikke finder anvendelse på dem, fordi de er hotelejere og ikke organiserer turistrejser. De har desuden anført, at det kun tog en halv dag for Madgett at udarbejde de kvartårlige momsangivelser, naar han anvendte de almindelige principper i sjette direktiv for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget, mens beregningerne efter TOMS-ordningen krævede et betydeligt ekstraarbejde, idet der skulle foretages en række underopdelinger.

9 Commissioners of Customs and Excise er imidlertid af den opfattelse, at TOMS-ordningen ogsaa finder anvendelse på hotelejere, der tilbyder deres gæster pakkerejser, som baade indeholder elementer, den erhvervsdrivende selv leverer (herefter »egne ydelser«), og elementer købt hos tredjemand, og de fastslog derfor i meddelelserne om ansættelse af afgiftstilsvaret for perioden 1. maj 1988 til 31. oktober 1993, at T.P. Madgett og R.M. Baldwin skulle pålægges afgift efter denne ordning.

10 På denne baggrund anlagde T.P. Madgett og R.M. Baldwin sag ved VAT and Duties Tribunal, som fandt, at sjette direktivs artikel 26 ikke fandt anvendelse på dem. Commissioners of Customs and Excise appellerede denne afgørelse til High Court of Justice, som besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål (sag C-308/96):

»1) Hvad er kriterierne for afgørelsen af, om en afgiftspligtig persons transaktioner er transaktioner udoevet af et 'rejsebureau' eller en 'person, der organiserer turistrejser', som bestemmelserne i artikel 26 i Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (sjette momsdirektiv) finder anvendelse på? Det ønskes navnlig oplyst, om disse bestemmelser finder anvendelse på transaktioner udoevet af en person, som, skønt vedkommende ikke er 'travel agent' ('et rejsebureau') eller 'tour operator' ('en person, der organiserer turistrejser') i disse udtryks almindelige betydning på engelsk, til gavn for de rejsende præsterer tjenesteydelser af en art, som sædvanligvis præsteres af rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser?

2) Finder de nævnte bestemmelser, naar henses til besvarelsen af spørgsmål 1, anvendelse på transaktioner af den art, den foreliggende sag vedrører, hvor ejerne af et hotel i det sydlige England som led i deres hotelvirksomhed for ét samlet beløb tilbyder kunderne en uges ophold på hotellet, transport med bus mellem hotellet og steder i det nordlige England samt en sightseeingtur i omegnen med bus under hotelopholdet (idet ejerne af hotellet køber transporten af et busudlejningsselskab)?«

11 Under sagen for High Court of Justice fremsatte T.P. Madgett og R.M. Baldwin et nyt anbringende, nemlig at den fordelingsmetode, der var foreskrevet i TOMS-ordningen, var i modstrid med sjette direktiv. Da dette spørgsmål ikke indgik i appelsagen, som verserede for High Court, blev retsforhandlingerne for VAT and Duties Tribunal genoptaget.

12 Under retsforhandlingerne for VAT and Duties Tribunal har T.P. Madgett og R.M. Baldwin gjort gældende, at bestemmelsen om fordeling af den pris, den rejsende har betalt, på de elementer i pakkerejsen, som er købt hos tredjemand, og de elementer, som er egne ydelser, på grundlag af de faktiske omkostninger hverken er hensigtsmæssig eller logisk. Commissioners of Customs and Excise har gjort gældende, at det er i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26, at det i TOMS-ordningen bestemmes, at fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser, skal beregnes på grundlag af de faktiske omkostninger, såvel for så vidt angår ydelser købt hos tredjemand som egne ydelser.

13 På denne baggrund besluttede VAT and Duties Tribunal at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål (sag C-94/97):

»Hvis det i sag C-308/96 fastslås, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på transaktioner som de i den foreliggende sag omhandlede:

1) På hvilket grundlag skal fortjenstmargenen for en person, der organiserer turistrejser, da beregnes efter en korrekt fortolkning af artikel 26 i tilfælde, hvor denne person ved én enkelt transaktion udfører en tjenesteydelse for den rejsende, hvoraf en del leveres til den person, der organiserer turistrejser, af andre afgiftspligtige personer ('ydelser købt hos andre'), og hvoraf den person, der organiserer turistrejser, selv leverer en del fra sine egne ressourcer ('egne ydelser')?

2) Skal artikel 26 navnlig fortolkes således,

a) at der efter bestemmelsen kræves en fordeling af det samlede beløb, som den person, der organiserer turistrejser, modtager af den rejsende, mellem ydelser købt hos andre og egne ydelser på grundlag af omkostningerne til de enkelte bestanddele; eller

b) at medlemsstaterne bemyndiges til at kræve en fordeling på grundlag af sådanne omkostninger i) generelt eller ii) i tilfælde af transaktioner af den i denne sag omhandlede art, eller

c) at en sådan fordeling kan foretages i overensstemmelse med de sædvanlige principper for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11?»

14 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 11. december 1997 er de to sager blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

De af High Court of Justice forelagte spørgsmål

15 High Court of Justice ønsker med sine spørgsmål, som må undersøges under ét, nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på en hotelejer, som - mod betaling af et fast beløb - ud over indkvartering tilbyder sine gæster transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, således at transportydelseerne købes hos tredjemand.

16 T.P. Madgett og R.M. Baldwin har gjort gældende, at en erhvervsdrivende for at være omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26 skal være »et rejsebureau« eller »en person, der organiserer turistrejser«. Disse udtryk tager sigte på afgiftspligtige personer, hvis virksomhed består i at organisere levering af ydelser bestående i indkvartering eller transport eller andre ydelser, der indgår i rejser, til de rejsende, således at der anvendes ydelser, som præsteres af andre personer, og som købes for direkte at komme den rejsende til gode. Disse udtryk tager ikke sigte på afgiftspligtige personer, der - som bielelementer til en anden form for virksomhed - køber ydelser, der indgår i rejsen, og som direkte kommer de rejsende til gode. De er af den opfattelse, at hovedelementet i deres virksomhed er den service, der ydes hotellets gæster, og at transporten kun ydes for at gøre det bekvemt for gæsterne og tilskynde dem til at tage ophold på hotellet. Transporten må derfor anses for at være en biydelse i forhold til deres

hotelvirksomhed.

17 Det Forenede Kongeriges regering, den tyske, den græske og den svenske regering samt Kommissionen har gjort gældende, at kriteriet for, om transaktioner udført af en afgiftspligtig person er transaktioner, som er omfattet af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26, er, om de omhandlede tjenesteydelser er af den type, bestemmelsen vedrører, selv om den afgiftspligtige ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning. Under disse omstændigheder falder de transaktioner, der udføres af T.P. Madgett og R.M. Baldwin, ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26, da de udfører tjenesteydelserne i eget navn og tilbyder gæsterne en fast pris, som omfatter rejse og indkvartering, og hertil anvender bustransport, der ydes af tredjemand som en transaktion, der direkte kommer de rejsende til gode.

18 For det første bemærkes, at de tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, er karakteriseret ved, at de som oftest 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 kontor. 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, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde. For at tilpasse de gældende regler til denne særlige form for virksomhed har fællesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, 3 og 4, indført en særordning med hensyn til moms (jf. dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 13, 14 og 15).

19 Selv om særordningen med beregning af fortjenstmargenen i sjette direktivs artikel 26 hovedsagelig er begrundet med problemerne i forbindelse med de ydelser, som omfatter tjenesteydelser i mere end én medlemsstat, finder bestemmelsen ifølge sin ordlyd også anvendelse på tjenesteydelser præsteret i kun én medlemsstat.

20 Dernaest må det fastslås, at de grunde, der ligger bag den særordning, som gælder for rejsebureauer og for personer, der organiserer turistrejser, også går sig gældende i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, men udfører de samme transaktioner i forbindelse med anden virksomhed, som f.eks. hotelvirksomhed.

21 En fortolkning, hvorefter sjette direktivs artikel 26 kun fandt anvendelse på erhvervsdrivende, som er rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, ville bevirke, at de samme ydelser henhoerte under forskellige bestemmelser, alt efter hvilken kategori den erhvervsdrivende formelt tilhørte.

22 Endelig ville det - som generaladvokaten har anført i punkt 32 i sit forslag til afgørelse - skade formålet med sjette direktivs artikel 26, skabe konkurrenceforvridning mellem de erhvervsdrivende og bringe den ensartede anvendelse af sjette direktiv i fare, hvis man lod anvendelsen af særordningen i denne bestemmelse afhænge af, at den erhvervsdrivende forinden var henført til en bestemt kategori.

23 Det må derfor fastslås, at ordningen i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på erhvervsdrivende, som organiserer turistrejser i eget navn, og som lader afgiftspligtige tredjemaend levere de tjenesteydelser, der sædvanligvis er forbundet med denne form for virksomhed, selv om de erhvervsdrivende ikke formelt har status som rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser.

24 Imidlertid er det - som generaladvokaten har anført i punkt 36 i sit forslag til afgørelse - almindeligt, at erhvervsdrivende, som f.eks. hotelejere, der leverer tjenesteydelser, som

saedvanligvis er forbundet med rejser, anvender ydelser koebt hos tredjemand, og at disse ydelser dels i forhold til indkvarteringen udgoer en mindre del af pakkerejsens pris, dels henhoerer under de opgaver, som traditionelt udfoeres af saadanne erhvervsdrivende. Disse ydelser, som er koebt hos tredjemand, er derfor ikke for gaesterne et maal i sig selv, men et middel til at udnytte den erhvervsdrivendes hovedydelse paa de bedst mulige betingelser.

25 Det maa fastslaas, at de ydelser, der er koebt hos tredjemand, under disse omstaendigheder er rene biydelser i forhold til de egne ydelser, og at den erhvervsdrivende ikke skal paalaegges afgift efter sjette direktivs artikel 26.

26 I den forbindelse bemaerkes, at naar en hotelejer saedvanligvis, ud over indkvarteringen, tilbyder sine gaester ydelser, der ligger uden for hotelejernes traditionelle opgaver - som f.eks. transporten til hotellet fra fjerntliggende opsamlingssteder - og hvis udfoerelse ikke kan undgaa at have maerkbare foelger for den faste pris, der anvendes, kan saadanne ydelser ikke betragtes som tjenesteydelser, der er rene biydelser.

27 Efter det saaledes anfoerte maa de af High Court forelagte spoergsmaal besvares med, at sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse paa en hotelejer, som - mod betaling af et fast beloeb - ud over indkvartering saedvanligvis tilbyder sine gaester transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, saaledes at transportydelserne koebes hos tredjemand.

De af VAT and Duties Tribunal forelagte spoergsmaal

28 VAT and Duties Tribunal oensker med sine spoergsmaal, som maa undersoeges under ét, naermere bestemt oplyst, hvordan den afgiftspligtige fortjenstmargen efter sjette direktivs artikel 26 skal beregnes, naar en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beloeb udfoerer transaktioner, som dels bestaar af egne ydelser, dels af ydelser koebt hos andre.

29 Med henblik paa besvarelsen af dette spoergsmaal maa det foerst undersoeges, om artikel 26 - naar pakkerejserne bestaar af blandede ydelser - kun finder anvendelse paa de ydelser, der er koebt hos tredjemand, eller paa alle ydelserne. Dernaest maa det undersoeges, efter hvilken metode den del af pakkerejsen, der vedroerer egne ydelser, skal beregnes.

30 Med hensyn til den foerste del af spoergsmaalet har T.P. Madgett, R.M. Baldwin, Det Forenede Kongeriges regering og den tyske regering samt Kommissionen gjort gaeldende, at saerordningen i sjette direktivs artikel 26 kun finder anvendelse paa de ydelser, som er koebt hos tredjemand.

31 Derimod finder den svenske regering, at artikel 26 ogsaa maa finde anvendelse paa egne ydelser.

32 I den forbindelse bemaerkes for det foerste, at den ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 26, ifoelge artikel 26, stk. 1, finder anvendelse paa transaktioner udoevet af rejsebureauer, for saa vidt der til rejsens gennemfoerelse anvendes leveringer og tjenesteydelser, der praesteres af andre afgiftspligtige personer, og at beskatningsgrundlaget ifoelge artikel 26, stk. 2, er forskellen mellem det samlede beloeb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer praesterede leveringer og tjenesteydelser.

33 Dernaest maa det fastslaas, at sjette direktivs artikel 26 ikke omtaler egne ydelser, og at bestemmelsens hovedformaal er at undgaa de vanskeligheder, som de erhvervsdrivende moeder som foelge af sjette direktivs almindelige principper vedroerende de transaktioner, der indebaerer levering af ydelser koebt hos tredjemand.

34 Endelig bemaerkes, at ordningen i artikel 26 er en undtagelse fra sjette direktivs normale ordning og kun boer anvendes i det omfang, det er noedvendigt for at naa formaalet med ordningen.

35 Under disse omstaendigheder maa det fastslaas, at saerordningen i sjette direktivs artikel 26 udelukkende finder anvendelse paa ydelser koebt hos tredjemand.

36 Med hensyn til den anden del af spoergsmaalet har T.P. Madgett og R.M. Baldwin samt Kommissionen gjort gaeldende, at beregningen af prisen for egne ydelser boer ske paa grundlag af markedsprisen i overensstemmelse med de normale principper i sjette direktivs artikel 11 vedroerende fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget. I det foreliggende tilfaelde er markedsprisen for indkvarteringen den vaerelsespris, som hotellet anvender over for gaester, som ikke goer brug af pakken.

37 Derimod goer den tyske regering gaeldende, at fordelingen mellem den del af rejsen, som er omfattet af saerordningen i artikel 26, og den del, som artikel 26 ikke finder anvendelse paa, i princippet boer ske efter forholdet mellem de faktiske omkostninger, der er afholdt til ydelser koebt hos tredjemand, og de faktiske omkostninger, der er afholdt til egne ydelser. Det kan dog i visse tilfaelde fastsaettes paa anden vis, hvilken del af rejsens pris der vedroerer egne ydelser, hvis dette foerer til et rimeligt resultat.

38 Det Forenede Kongeriges regering har anfoert, at den erhvervsdrivende efter TOMS-ordningen - som regeringen anser for at vaere forenelig med sjette direktivs artikel 26 - skal beregne de samlede omkostninger, han har afholdt i forbindelse med leveringen af pakkerejser; omkostningerne bestaar dels af de beloeb, han har betalt for ydelser koebt hos tredjemand, dels af de omkostninger, han har haft ved at levere egne ydelser. De samlede omkostninger traekkes herefter fra det samlede beloeb, der er opkraevet, med henblik paa at naa frem til den samlede fortjenstmargen. Herefter opdeles fortjenstmargenen i en fortjenstmargen for de ydelser, der er koebt hos tredjemand, og i en fortjenstmargen for egne ydelser, efter forholdet mellem udgifterne til de ydelser, der er koebt hos tredjemand, og omkostningerne til egne ydelser. For at sikre en ensartet anvendelse af afgiften boer de samme regler efter regeringens opfattelse gaelde uanset forholdet i pakkerejsen mellem egne ydelser og ydelser koebt hos tredjemand. Da der i artikel 26 fastsaettes en ordning, hvorefter det element, der koebes hos tredjemand, beskattes paa grundlag af fortjenstmargenen, dvs. forskellen mellem de effektive omkostninger og indtaegterne, mener regeringen ikke, at der er grund til at gaa bort fra dette princip med hensyn til egne ydelser.

39 Det bemaerkes for det foerste, at sjette direktivs artikel 26 ikke fastlaegger kriterier, hvorefter fortjenstmargenen for ydelser koebt hos tredjemand kan udskilles fra det beloeb, der vedroerer egne ydelser, da den ikke tager det tilfaelde i betragtning, hvor der leveres en pakkerejse, som baade omfatter ydelser koebt hos tredjemand og egne ydelser.

40 I denne forbindelse bemaerkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at beskatningsgrundlaget for momsen for de fleste tjenesteydelser er den samlede modvaerdi, som modtages for den udfoerte ydelse. Ifoelge fast praksis fortolkes modvaerdien som den faktisk modtagne modydelse og ikke en vaerdi ansat efter objektive kriterier (jf. dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, praemis 16).

41 Som generaladvokaten har anfoert i punkt 65 i sit forslag til afgoerelse, foerer den omstaendighed, at der er en fast pris, som baade omfatter ydelser koebt hos tredjemand - som

derfor er omfattet af artikel 26 - og egne ydelser - som ikke er omfattet af denne bestemmelse - til, at modvaerdien i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke kan anvendes som beskatningsgrundlag for egne ydelser leveret i forbindelse med pakkerejsen.

42 Der maa derfor tages stilling til, hvilken referenceenhed der skal anvendes som alternativ til modvaerdien med henblik paa at udskille den del af pakkerejsen, der vedroerer egne ydelser. Der er to mulige metoder, hvoraf den ene bygger paa de faktiske omkostninger ligesom i TOMS-ordningen, og den anden bygger paa markedsprisen.

43 For det foerste bemaerkes - som generaladvokaten har gjort i punkt 71 i sit forslag til afgoerelse - at metoden med de faktiske omkostninger, som Det Forenede Kongeriges regering anvender, kan vaere et problem som foelge af, at der ikke er noget grundlag for at antage, at fortjenstmargenerne for hver af de ydelser, som pakkerejsen bestaar af, er proportionale med hver ydelses andel af omkostningerne.

44 For det andet bemaerkes, at anvendelse af markedsprisen som kriterium - i det foreliggende tilfaelde de priser for vaerelser og halvpension, som hotellet anvender, naar gaesterne ikke goer brug af pakken - ogsaa kan vaere vilkaarlig, for saa vidt som prisen for den indkvartering, der tilbydes som egen ydelse i forbindelse med pakkerejsen, anses for at vaere identisk med prisen for indkvartering, naar denne tilbydes som eneste ydelse.

45 Metoden med de faktiske omkostninger til egne ydelser noedvendiggoer en raekke komplicerede underopdelinger og paalaegger saaledes den erhvervsdrivende et betydeligt ekstraarbejde. Derimod har anvendelsen af markedsprisen for egne ydelser - som generaladvokaten har anfoert i punkt 76 i sit forslag til afgoerelse - den fordel, at den er enkel, da det ikke er noedvendigt at udskille de forskellige elementer af prisen for egne ydelser.

46 Under disse omstaendigheder kan det - naar henses til, at det i det foreliggende tilfaelde staar fast, at momsen i princippet bliver den samme, hvad enten beregningen af momsen paa grundlag af fortjenstmargenen for ydelser koebt hos tredjemand sker efter den ene eller den anden metode - ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, naar denne del kan udskilles af pakkerejsen paa grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgaar i pakkerejsen.

47 Efter det saaledes anfoerte maa de af VAT and Duties Tribunal forelagte spoergsmaal besvares med, at sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes saaledes, at naar en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beloeb udfoerer transaktioner, som dels bestaar af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende anvendelse paa tjenesteydelser leveret af tredjemand. Det kan ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, naar denne del kan udskilles af pakkerejsen paa grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgaar i pakkerejsen.

Afgoerelse om sagsomkostninger

Sagsomkostningerne

48 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, den tyske, den graeske og den svenske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes

parter udgoer et led i de sager, der verserer for de nationale retter, tilkommer det disse at traeffe afgoerelse om sagsomkostningerne.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, og VAT and Duties Tribunal, London, ved kendelser af 16. november 1995 og 26. februar 1997, for ret:

1) Artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag finder anvendelse paa en hotelejer, som - mod betaling af et fast beloeb - ud over indkvartering saedvanligvis tilbyder sine gaester transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, saaledes at transportydelserne koebes af tredjemand.

2) Artikel 26 i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes saaledes, at naar en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beloeb udfoerer transaktioner, som dels bestaar af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende anvendelse paa tjenesteydelser leveret af tredjemand. Det kan ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, naar denne del kan udskilles af pakkerejsen paa grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgaar i pakkerejsen.