

61995C0260

Forslag til afgørelse fra generaladvokat La Pergola fremsat den 16. januar 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Det spoergsmaal, der er forelagt af High Court of Justice (Queen's Bench Division), for hvilken der er ivaerksat appel til proevelse af en afgørelse fra Value Added Tax Tribunal (herefter »VAT Tribunal«), er i det vaesentlige foelgende: Skal et selskab, der er agent for en rejsearrangoer med hjemsted i en anden medlemsstat, som er indehaver af den samlede aktiekapital i selskabet, for saa vidt angaar anvendelsen af sjette momsdirektiv (1) anses for et fast kontor for rejsearrangoeren eller for en formidler, der handler paa dennes vegne?

2 Sagens omstaendigheder kan opsummeres saaledes:

Selskabet DFDS A/S (herefter »det danske selskab«) er bl.a. arrangoer af pakkerejser. Det er et dansk selskab med hovedsaede i Koebenhavn.

DFDS A/S er indehaver af den samlede aktiekapital i det engelske selskab DFDS Ltd (herefter »det engelske selskab«), der fra Harwich handler som agent for moderselskabets regning ved at saelge pakkerejser, som er arrangeret af sidstnaevnte (2).

3 Moderselskabet og dets datterselskab har indgaaet en agentaftale med henblik paa at regulere forholdet mellem dem (3). Det engelske selskab er i denne aftale udpeget som generel salgs- og havneagent for det danske selskab (helt praecist: selskabets passagerafdeling, Scandinavian Seaways), og det har til opgave at varetage reservationer - for Det Forenede Kongerige og Irland - for passagerydelser i forbindelse med rejser arrangeret af DFDS A/S (punkt 1).

I aftalen paalaegges datterselskabet andre forpligtelser. Blandt de overdragne opgaver er foelgende: yde bistand til moderselskabet for saa vidt angaar tilsyn og kontrol med pakkerejser (punkt 2), stille kvalificeret administrativt og salgspersonale til raadighed for moderselskabet (punkt 3.1), raadfoere sig med moderselskabet foer udnaevnelsen af ledende medarbejdere (punkt 3.2), indhente moderselskabets godkendelse foer indgaaelsen af visse aftaler af saerlig betydning og foer udvaelgelsen af reklame- og public relations-bureauer (punkt 3.3). Det fremgaar i oevrigt, at det engelske selskab skal reklamere inden for rammerne af og i overensstemmelse med moderselskabets strategi og inden for de af dette fastlagte oekonomiske rammer (punkt 3.5). Det engelske selskab forpligter sig endvidere til (punkt 3.8) at behandle klager fra passagerer og paatager sig forpligtelser af anden art i overensstemmelse med de af moderselskabets angivne

retningslinjer, deriblandt en forpligtelse til ikke at anlægge retssager uden sidstnævntes forudgående accept. I agentaftalens punkt 3.9 bestemmes endeligt, at det engelske selskab ikke må levere tjenesteydelser til andre passagertransportselskaber uden moderselskabets forudgående accept.

Som modydelse for denne virksomhed (punkt 4.1.1) er moderselskabet forpligtet til at udbetale en bruttoprovision på 19% af de af det engelske selskab solgte tjenesteydelser.

4 Jeg henleder herefter opmærksomheden på nogle forhold, som gør det muligt at tydeliggøre forholdet mellem de to selskaber.

Som det fremgår af sagens akter, har det engelske selskab, når det modtager en forespørgsel - enten direkte fra en kunde eller gennem et rejsebureau - ved hjælp af en edb-terminal i Harwich adgang til det danske selskabs centrale computersystem i København, der indeholder oplysninger om ledige pladser på færgerne samt ledige hotelværelser. Såfremt de ønskede rejser eller overnatningsmuligheder er ledige, accepteres reservationen, og det engelske selskab udleverer de nødvendige dokumenter til passagerne. Disse dokumenter udstedes i det danske selskabs navn og for dets regning.

Hvad derimod angår det rent finansielle aspekt er det engelske selskabs skoenmargin med hensyn til fastsættelsen af tariffer yderst begrænset. Selskabet skal overholde de tariffer, som det danske selskab har fastsat efter at have rådført sig med det engelske selskab. Ved udgangen af hver måned overføres det engelske selskabs indtægter med fradrag af den aftalte fortjenstmargen på 19% for dette til det danske selskabs konto.

Endelig tager det engelske selskab sig direkte af markedsføring og reklamevirksomhed, men koordinerer dog dets aktiviteter med det danske selskabs salgsafdeling. Det bemærkes, at sidstnævnte på sin side påtager sig de med reklameaktiviteten forbundne udgifter.

5 I 1993 traf de britiske skattemyndigheder afgørelse om, at selskabet DFDS A/S skulle registreres med henblik på momsbetaling i Det Forenede Kongerige. I en skrivelse af 20. august 1993 præciserede de nærmere bestemt, at DFDS A/S var momspligtig for de rejser, der af det engelske selskab solgtes i Det Forenede Kongerige. De britiske myndigheder ansaa DFDS Ltd som »fast kontor« for moderselskabet og fandt derfor, at sidstnævnte var momspligtig i Storbritannien for de ydelser, som det engelske selskab præsterede i Storbritannien.

6 Det danske selskab er af en anden opfattelse. Det fandt (og finder stadig), at det engelske selskabs ydelser, i relation til skattelovgivningen, blot burde (og bør) betragtes som formidlervirksomhed for moderselskabets regning. Henset til ydelsernes art må beskætningsgrundlaget, ifølge britisk ret, udelukkende være de beløb (den såkaldte »fortjenstmargen«), der udbetales til det engelske selskab for den formidlervirksomhed, det udfører for moderselskabets regning (4).

7 På grundlag af disse argumenter anførte DFDS A/S den pågældende beslutning ved VAT Tribunal, London.

VAT Tribunal gav selskabet medhold. Den præciserede, at det danske selskab havde sit hovedsæde i Danmark og ikke kunne være momspligtig i Det Forenede Kongerige for så vidt angår ydelser, som sælges fra Harwich. Der var to grunde hertil: Hovedsædekriteriet måtte betragtes som vigtigere end kriteriet om et fast kontor, og det engelske selskabs menneskelige og tekniske ressourcer måtte betragtes som udtryk for et fast kontor for selskabet selv og ikke for moderselskabet (5).

8 High Court, hvortil de britiske myndigheder appellerede afgørelsen, har forelagt Domstolen følgende praejudicielle spoergsmaal:

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

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

b) under hvilke omstaendigheder kan rejsearrangoeren antages at have 'etableret hovedsaedet for sin oekonomiske virksomhed' i medlemsstat B eller dér at have 'et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen praesteres af denne'?«

Under retsforhandlingerne har DFDS A/S, den italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlaeg. DFDS A/S, Det Forenede Kongeriges regering, den tyske regering samt Kommissionen har afgivet mundtlige indlaeg i det i sagen afholdte retsmoede.

De relevante retsforskrifter

9 Efter denne redegørelse for sagens faktiske omstaendigheder vil jeg se naermere paa, hvilke regler der finder anvendelse i den foreliggende sag. De relevante bestemmelser i sjette direktiv er de nedenfor gengivne:

I artikel 9, stk. 1, fastlaegges den almindelige regel om leveringsstedet for en tjenesteydelse, der er underlagt moms:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstaas det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted.«

I artikel 26 (stk. 1 og 2) fastsaettes saerordningen for rejsebureauer. De relevante bestemmelser er foelgende:

»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften 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 a), 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 praesterede leveringer og tjenesteydelser, for saa vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode« (min fremhævelse).

I artikel 28, stk. 3, litra g), bestemmes, at i den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

»...

uanset bestemmelserne i artikel 17, stk. 3, og artikel 26, stk. 3, fortsat - uden fradragsret for de i tidligere omsætningsled erlagte afgifter - fritage tjenesteydelser, der praesteres af de i artikel 26, stk. 3, omhandlede rejsebureauer ...«.

Retlig vurdering

10 Som nævnt i syvende betragtning til sjette direktiv har »fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner ... medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til ... levering af tjenesteydelser«. Ud over en harmonisering af medlemsstaternes regler paa dette omraade fastlaegger sjette direktiv de kriterier, paa grundlag af hvilke eventuelle konflikter skal loeses af de paagaeldende retsinstanser.

11 I artikel 9, stk. 1, fastsaettes det generelt, hvorledes leveringsstedet for tjenesteydelsen skal bestemmes. Det principale kriterium er herved det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed, og det sted, hvor han har etableret et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres. I mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted skal der herefter, subsidiaert, tages hensyn til tjenesteyderens bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

12 I artikel 26 fastlaegges derimod en særordning med hensyn til moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Lovgivers beslutning om at beskatte »rejsebureauets fortjenstmargen« skyldes rejsebureauernes særlige virksomhed og navnlig kravet om beskatning af de forskellige tjenesteydelser, som en pakkerejse som mere generel ydelse bestaar af, paa det sted, hvor de faktisk leveres. Domstolen har herved fastslaaet, at »de tjenesteydelser, disse virksomheder udfoerer, er karakteriseret ved, at de som oftest 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« (6). Det fulgte heraf, at saafremt der ikke var blevet fastlagt en særordning, »[ville der for virksomhederne] paa grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udfoeres ... være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgaaende afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udfoere deres arbejde« (7).

13 Der er imidlertid en sammenhaeng mellem de nævnte to ordninger, som den, der skal anlægge en fortolkning, maa tage i betragtning. For at afgøre, hvorvidt DFDS A/S' indtægter i forbindelse med turistrejser solgt af datterselskabet DFDS Ltd, som selskabet kontrollerer, skal indgaa i beskatningsgrundlaget for rejsebureauet i Det Forenede Kongerige eller det i Danmark, er det noedvendigt at inddrage reglen i artikel 9. Den forelaeggende ret har i øvrigt været opmærksom paa, at for saa vidt angaar rejsebureauer er de i artikel 26, stk. 2, andet punktum,

indeholdte kriterier - hovedsaedet for den oekonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra ydelsen praesteres - i flere henseender sammenfaldende med de kriterier, som er indeholdt i den generelle ordning (8). Man maa saaledes foerst og fremmest se paa, hvorledes Domstolen tidligere har fortolket sidstnaevnte ordning.

14 I dommen i Berkholz-sagen fastlagde Domstolen retningslinjer vedroerende flere aspekter af ordningen i henhold til artikel 9, idet den praeciserede indholdet af begreberne hjemsted for den oekonomiske virksomhed og fast forretningssted samt forholdet mellem disse to begreber (9).

15 Ifoelge generaladvokat Mancini gav det ikke anledning til »problemer« at definere begrebet hjemsted for den oekonomiske virksomhed. Det var klart, at dette begreb maatte »forstaas i sin tekniske betydning, altsaa saaledes at det sigter til det sted, der ifoelge stiftelsesdokumentet er angivet som saede for det selskab, der er indehaver af den tjenesteydende virksomhed« (10). Saafremt denne definition anvendes i den foreliggende sag, er der - hvilket alle procesdeltagerne i sagen da ogsaa har erkendt - ingen tvivl om, at DFDS A/S er et selskab, som er stiftet efter dansk ret, og hvis hjemsted/hovedsaede er i Danmark.

16 Derimod er det vanskeligere at definere begrebet »fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres/fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen praesteres«. Det fremgaar af dommen i Berkholz-sagen, at et fast forretningssted/kontor forudsætter en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er noedvendige for at praestere de paagaeldende tjenesteydelser (11).

17 Vedroerende forholdet mellem de to tilknytningskriterier bemaerkede Domstolen herefter, at det andet kriterium er underordnet det foerste. Navnlig er det kun, »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«, at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen praesteres, kan komme i betragtning (12). Kriteriet om hjemstedet for den oekonomiske virksomhed har saaledes »forrang som tilknytningsmoment« (13).

18 Efter at have praeciseret de begreber, som skal anvendes i den foreliggende sag, vil jeg nu behandle sagens realitet. For at kunne besvare spoergsmaalene fra den forelaeggende ret maa det foerst afgoeres, hvorvidt det engelske selskab, paa grund af karakteren af dets forbindelse til moderselskabet, kan anses for et »fast kontor« for det danske selskab, hvorfra tjenesteydelserne praesteres. For det andet maa det i lyset af sagens faktiske omstaendigheder afgoeres, hvilket af de to kriterier der skal finde anvendelse i den foreliggende sag.

19 Ved den naermere afgoerelse af, hvorvidt det engelske selskab skal anses for et »fast kontor« for moderselskabet, hvorfra tjenesteydelsen praesteres, er der efter min opfattelse hjalp at hente i flere af Domstolens konkurrenceretsafgoerelser, navnlig hvad angaar agentbegrebet. Jeg taenker herved isaer paa de domme, der fastlaegger anvendelsesomraadet for traktatens artikel 85, stk. 1, for saa vidt angaar handelsagenter (14).

20 Problemet var som bekendt - og er stadig - at afgoere, under hvilke omstaendigheder en agent kan anses for at vaere uafhaengig af agenturgiver. Det er paa dette grundlag, at det maa afgoeres, hvorvidt forholdet mellem agenturgiver og agent er omfattet af anvendelsesomraadet for artikel 85, stk. 1. Denne bestemmelse finder kun anvendelse, saafremt agenten er uafhaengig. Som generaladvokat Tesauro har udtrykt det, indebaerer den omstaendighed, »at repraesentanten hoerer til agenturgiverens virksomhed ... at agenten 'forsvinder' som selvstaendig erhvervsdrivende« (15).

21 I dommen i sagen Vereniging van Vlaamse Reisbureaus har Domstolen angivet naermere retningslinjer i relation til rejsebureauer (16). Vedroerende en af den belgiske regering fremsat indsigelse, der havde til formaal at unddrage visse handelsforhold mellem en rejsearrangoer og et rejsebureau fra anvendelsesomraadet for artikel 85, stk. 1, fastslog Domstolen, at »en rejseagent af den type, som den nationale ret omtaler, tvaertimod maa anses som en uafhaengig

mellemmand, der udoever en selvstaendig virksomhed med salg af tjenesteydelser. Paa sin side saelger agenten nemlig rejser arrangeret af et meget stort antal rejsearrangoerer, mens rejsearrangoeren paa sin side saelger sine rejser til et stort antal agenter. En saadan rejseagent kan ikke ... betegnes som et hjaelpeorgan, der er integreret i denne eller hin rejsearrangoers virksomhed« (17) (min fremhaevelse).

22 En naermere undersoegelse viser, at Domstolens antagelser i den naevnte sag kan anvendes med henblik paa at loese den foreliggende tvist. Ifoelge de kriterier, som Domstolen lagde til grund i den naevnte dom, er der ingen tvivl om, at DFDS Ltd ikke kan anses for en uafhaengig agent. Dette skyldes saavel strukturen af ejerforholdet som funktionelle aspekter: For det foerste taler allerede det forhold, at moderselskabet ejer hele aktiekapitalen, for, at datterselskabet er »afhaengigt« af det. For det andet - for saa vidt angaar det funktionelle aspekt, som henset til naevnte dom skal tages i betragtning - saelger det engelske selskab, i modsætning til, hvad der var tilfaeldet i sagen Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, ikke rejser arrangeret af et stort antal rejsearrangoerer. Tvaertimod fremgaar det af det kontraktforhold, som binder selskabet til moderselskabet, at virksomheden som agent kun maa udoeves i forhold til moderselskabet, medmindre dette udtrykkeligt tillader andet. Er dette ikke tilfaeldet, har datterselskabet, henset til, hvordan agentkontrakten regulerer forholdene mellem moderselskabet og datterselskabet, ingen egentlig selvstaendighed i forhold til moderselskabet med henblik paa udoevelsen af dets egen virksomhed. I samme retning peger en raekke allerede naevnte forhold, herunder navnlig forpligtelsen til at indhente moderselskabets forudgaaende accept i administrative spoergsmaal vedroerende datterselskabet og i forbindelse med udnaevnelse af ledende medarbejdere (punkt 3.2) samt ved indgaaelse af vigtige aftaler og udvaelgelse af reklame- og public relations-bureauer (punkt 3.3), hvortil kommer den manglende skoensmargen til at fastsaette prisen paa ydelserne. Alt i alt mener jeg, at det engelske selskab, ogsaa naar henses til dets juridiske form, handler som moderselskabets »hjaelpeorgan«.

23 I dommen i sagen Volkswagen og VAG Leasing lagde Domstolen endvidere vaegt paa risiko-kriteriet: »Repraesentanter mister kun deres status som selvstaendige erhvervsdrivende«, bemaerkede Domstolen, »saafremt de ikke baerer nogen af de risici, der er forbundet med de kontrakter, de har forhandlet for kommittenten, og fungerer som hjaelpeorganer, der er integreret i kommittentens virksomhed« (18). Ogsaa efter dette kriterium maa man opretholde min konklusion for saa vidt angaar DFDS Ltd's status som »hjaelpeorgan« for moderselskabet. Det engelske selskabs situation er en anden end den tyske forhandlers i sagen Volkswagen og VAG Leasing. Selskabet synes ikke at loebe nogen som helst finansiel risiko i forbindelse med indgaaelse af kontrakter med forbrugerne inden for rammerne af den rejsebureauvirksomhed, det udoever for det danske selskabs regning.

24 Derfor er det engelske selskab et »hjaelpeorgan«, som er oekonomisk integreret i det danske selskab. Tilbage staar at undersoege, om DFDS Ltd kan anses for »fast kontor« for moderselskabet.

25 I denne henseende er de i Det Forenede Kongeriges regerings indlaeg indeholdte henvisninger til Domstolens praksis relevante. Der er herved naermere tale om dommene i sagen Factortame m.fl. og i »Coassurance«-sagen, som begge maa tillægges betydning for den foreliggende sag (19).

I dommen i sagen Factortame m.fl. fastlaas det, at begrebet etablering »omfatter den faktiske udoevelse af en oekonomisk aktivitet ved hjaelp af en fast indretning i en ... medlemsstat i et ikke naermere angivet tidsrum« (20).

Den anden af de naevnte domme er af endnu stoerre betydning for den foreliggende sag. I denne dom fastslaas det, at et (forsikrings)selskab i en medlemsstat, der i en anden medlemsstat opretholder en permanent tilstedevaerelse, er omfattet af traktatens bestemmelser om etableringsretten, »ogsaa selv om denne tilstedevaerelse ikke har form af en filial eller et agentur,

men består i, at selskabet blot opretter et kontor, der drives af selskabets eget personale, eller i, at en selvstændig person faar fuldmagt til permanent at repraesentere selskabet paa samme maade som et agentur« (21).

26 Jeg vil nu undersøge, om de kriterier, som Domstolen fastlagde i de nævnte domme, er opfyldt her. Det er de efter min opfattelse. Kravene om en faktisk udøvelse af aktivitet, og om, at denne udøves i et ikke nærmere angivet tidsrum og »ved hjælp af en fast indretning« er alle opfyldt. Dette bekræftes af VAT Tribunal's detaljerede undersøgelse af de faktiske omstændigheder. VAT Tribunal's afgørelse fremhæver en række forhold, hvoraf det vigtigste - jeg deler i denne henseende det synspunkt, Kommissionens repræsentant fremsatte under retsmødet - er det, at det engelske selskab har ca. 100 ansatte. Det skorter i øvrigt ikke paa andre forhold, der understøtter, at den til forbrugeren leverede ydelse tillige præsteres i Storbritannien. Aftalen indgås i Storbritannien, betalingen maa formodes at ske i UKL, eventuelle klager fra kunderne behandles af det engelske selskab, og moderselskabet godtgør de udgifter, som DFDS Ltd maa afholde i forbindelse med retssager med henblik paa beskyttelse af selskabets interesser.

27 DFDS Ltd maa herefter antages at opfylde kriteriet om et fast forretningssted/kontor, saaledes som dette er defineret i dommen i Berkholz-sagen. Der er tale om »en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de paagældende tjenesteydelser«. De nødvendige betingelser for, at der er tale om »et fast kontor«, er saaledes opfyldt.

Jeg bemærker herefter, at omstændighederne i den foreliggende sag er nogle ganske andre end i sag C-190/95, der for øjeblikket verserer for Domstolen. I denne sag har generaladvokat Fennelly foreslået Domstolen som kriterium at anvende det paagældende selskabs hjemsted (22) i Nederlandene frem for det sted, konkret i Belgien, hvor selskabet havde en sekundær aktivitet i form af leasing af biler. Til støtte herfor baserer generaladvokat Fennelly sig paa forskellige omstændigheder i sagen, f.eks. det forhold, at det nederlandske selskab ikke havde hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Belgien, og at kontrakterne om leasing af biler blev indgaaet i Nederlandene og repræsenterede den største del af de tjenesteydelser, selskabet leverede, og hvortil der var knyttet en organisation med betydelige menneskelige og andre ressourcer (23). Hvad kan der udledes af generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse i denne sag, som kan have relevans for den vurdering, som Domstolen skal anlægge her? Efter min opfattelse maa det antages, at der i den foreliggende sag er tale om et fast kontor i Det Forenede Kongerige, som defineret i fællesskabslovgivningen.

28 Endelig forudsætter det i sagen forelagte spoergsmaal en klarlaeggelse af forholdet mellem de to i artikel 26, stk. 2, indeholdte kriterier. Jeg har allerede under henvisning til Berkholz-sagen og andre senere sager for Domstolen nævnt, at kriteriet om et fast forretningssted/kontor er subsidiaert. Dette er tilfældet, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel loesning ud fra et skatte- og afgiftsmaessigt synspunkt, enten for saa vidt angaar berettigelsen af den byrde, der paalaegges den afgiftspligtige, eller med henblik paa afgørelsen af, hvilken medlemsstat der boer være kompetent til at opkræve afgiften, eller paa at forhindre en konflikt med skattemyndighederne i andre medlemsstater (24).

29 Det henhoerer under hver medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder at afgøre, hvornår det ene kriterium bør anvendes frem for det andet. Domstolens opgave er at tydeliggøre og udoeve en kontrol med hensyn til de betingelser, som skal danne grundlag for valget af det ene kriterium frem for det andet. I denne sag må undersøgelsen således være direkte rettet mod følgerne af at anvende det generelle kriterium om hovedsædet for den økonomiske virksomhed. Såfremt resultatet er rationelt, således som det er direktivets hensigt, bør dette kriterium anvendes. I så fald er der ingen grund til at anvende det andet kriterium om et fast forretningssted/kontor.

30 Det Forenede Kongeriges regering har under henvisning til generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse i Berkholz-sagen gjort gældende, at problemet må løses på grundlag af de generelle principper i den fællesskabsretlige afgiftsordning (25). Blandt disse principper hører det, der består i at opkræve moms på det sted, hvor tjenesteydelsen leveres. På dette grundlag og ved endvidere at inddrage forholdet mellem det engelske selskab og moderselskabet anfører Det Forenede Kongeriges regering, at selskabet DFDS Ltd er en sekundær etablering for DFDS A/S. Sidstnævnte selskab bør herefter være momspligtig i Det Forenede Kongerige for de ydelser, det præsterer i Harwich.

31 DFDS har gjort den modsatte opfattelse gældende, idet selskabet anfører, at det bestemt hverken er irrationelt eller ubegrundet at anvende kriteriet om hovedsædet. Hvad derimod angår kriteriet om et fast kontor vil dette medføre forvirring, konflikter mellem retsinstanser og unødvendige komplikationer i momsordningens funktion (26).

32 Af de nedenfor anførte grunde kan jeg tilslutte mig Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse. Jeg er enig i, at kriteriet om hjemstedet for den økonomiske virksomhed ikke i den foreliggende sag fører til rationelle resultater. Tvaertimod ville anvendelsen af dette kriterium, for det første, stride mod reglen om, at beskatningsstedet som udgangspunkt skal være det sted, hvor tjenesteydelsen leveres til forbrugeren. Det er netop det grundlæggende kriterium: Momsordningen skal anvendes således, at det bedst muligt harmoniserer med den økonomiske virkelighed. Jeg mener ikke, at det subsidiaire kriterium, naar det vurderes, om det vil kunne bringes i anvendelse, alt for automatisk skal underordnes kriteriet om hjemstedet for den økonomiske virksomhed.

33 For det andet ville anvendelsen af sidstnævnte kriterium i overensstemmelse med det af det danske selskab anførte i den foreliggende sag forværrer problemerne frem for at forenkle dem. Hvad ville der ske, hvis virksomheder i denne sektor ved at vælge placeringen af deres hovedsæde fik mulighed for frit at bestemme, hvor deres tjenesteydelser skulle afgiftsbelægges? Dette valg ville medføre en forvridning af den frie konkurrence og andre mere generelle følgevirkninger for den økonomiske aktivitet.

I artikel 28, stk. 3, litra g), bemyndiges medlemsstaterne til at indrømme fritagelser, og det er ikke svært at forestille sig, at virksomhederne vil vælge at etablere deres hovedsæde i en medlemsstat, som har gjort brug af denne bemyndigelse. Kongeriget Danmark har gjort dette. At acceptere kriteriet om hovedsæde i et saadant tilfælde ville medføre en konkurrenceforvridning mellem virksomheder, som er aktive på det samme marked. Erhvervsdrivende, som tilbyder turistydelser i Storbritannien, ville blive forskelsbehandlet, fordi de havde fastlagt deres hovedsæde ét sted frem for et andet. Nogle af dem vil blive momspligtige for de leverede ydelser, andre ikke.

34 Endelig må der tages hensyn til ordlyden af og formålet med artikel 26, stk. 2. Man kan ikke se bort fra, at der i andet punktum i artikel 26, stk. 2, udtrykkeligt fastlægges to kriterier i stedet for et enkelt. Naar lovgiver har gjort dette, skyldes det, at han, ud over det almindelige tilfælde med hovedsædet, har villet tage højde for det tilfælde, hvor rejsebureauernes aktiviteter strækker sig over et bredt område, og deres tjenesteydelser leveres forskellige steder inden for Fællesskabet. Det er i dette andet tilfælde, at ordningen i henhold til direktivet indebærer, at beskatningsstedet

kan vaere det sted, hvor tjenesteydelserne konkret er blevet leveret, og ikke det sted, hvor det paagaeldende selskabs hovedsaede er fastlagt. Kriteriet om et fast »kontor«, hvorfra tjenesteydelsen praesteres, er underordnet kriteriet om hovedsaedet, men udelukkende i den forstand, at det gaelder alternativt. Det er imidlertid ligeledes et hovedkriterium. Lovgiver fandt, at det for saa vidt angaar beskatning var lige saa relevant som kriteriet om hovedsaedet. I modsat fald ville den paagaeldende bestemmelse vaere blevet affattet anderledes, saaledes at det eneste kriterium ville have vaeret kriteriet om hovedsaedet for den oekonomiske virksomhed, i det mindste for virksomheder oprettet i Faellesskabet. Etableringskriteriet ville paa den anden side have vaeret begrænset til at gælde tilfaelde, hvor tjenesteydelserne blev leveret i Faellesskabet, mens virksomhedens hovedsaede var uden for dette (27). Dommen i Berkholz-sagen maa dog laeses i lyset af de saerlige omstaendigheder i sagen. Raekkevidden af dommen kan ikke udstraekkes ubegrundet ved at fortolke den saaledes, at kriteriet om det etableringssted, hvorfra tjenesteydelserne praesteres, alene er subsidiaert (28). Noget saadant ville stride mod de principper, der ligger til grund for faellesskabslovgivningen.

35 Det danske selskabs opfattelse, der er formalistisk, stemmer ikke overens med disse principper. Selskabet ser bort fra, at den oekonomiske realitet tilsiger, at rejsebureauernes virksomhed er momspligtig paa det sted, hvor tjenesteydelserne praesteres.

Jeg behoever ikke at standse her. Sagen kan ikke afgoeres paa den af det danske selskab forfaegtede maade, idet dette ville stride mod den fortolkningsmetode, der efter min opfattelse boer anvendes i sagen. Jeg stoetter mig her paa generaladvokat Darmon's bemaerkninger i dennes forslag til afgoerelse i den tidligere naevnte sag *Daily Mail and Trust*. I denne sag maatte det vurderes, efter hvilke kriterier det kunne fastlaegges, at der var tale om hjemstedet for virksomhedens hovedkontor. Han konkluderede foelgende: »Denne udpegning kan ikke finde sted ved hjalp af en teoretisk juridisk vurdering uden hensyn til en raekke faktiske elementer, hvis betydning varierer, afhaengig af den paagaeldende type selskab« (29) (min fremhaevelse).

36 Endvidere er der en indirekte, men tydelig bekræftelse af denne konklusions rigtighed i det forhold, at faellesskabslovgiver ikke har oensket at vedtage et af momsudvalget fremsat forslag - som var indeholdt i forslaget til nittende direktiv - hvorved det blev foreslaaet at indsaette et nyt stykke i artikel 9. Den nye bestemmelse, stk. 4, fastlagde en udvidet definition af begrebet fast forretningssted, som omfattede ethvert stationaert forretningssted, der anvendes af en afgiftspligtig person, ogsaa selv om der »sandsynligvis ikke vil blive udoevet nogen form for afgiftspligtig virksomhed herfra« (30).

37 Det forhold, at lovgiver har valgt ikke at aendre artikel 9, som affattet ved direktivet, kan efter min opfattelse netop forklares ved, at lovgiver har villet bekræfte den vaesentlige betydning af begrebet »fast forretningssted«. Dette begreb er et typisk oekonomisk begreb, saaledes som den italienske regering har fremhaevet i sit indlaeg. Det henviser udelukkende til et forretningssted, hvorfra tjenesteydelser kan praesteres - for saa vidt et saadant forretningssted raader over tilstraekkelige menneskelige og tekniske ressourcer til dette formaal - og rent faktisk bliver det.

Forslag til afgoerelse

Jeg skal herefter foreslaa Domstolen at besvare de af High Court of Justice forelagte praejudicielle spoergsmaal saaledes:

»I tilfaelde, hvor en rejsearrangoer har sit hovedkvarter i medlemsstat A, men leverer tjenesteydelser i form af pakkerejser gennem en agent i medlemsstat B, er rejsearrangoerens levering af disse tjenesteydelser merværdiafgiftspligtig i medlemsstat B, naar det selskab, der fungerer som agent, ikke har karakter af et selvstaendigt selskab i forhold til rejsearrangoeren, men alene er et hjaelpeorgan for denne, og selskabet raader over en saadan struktur i form af saavel menneskelige som tekniske ressourcer, at det kan levere de paagaeldende tjenesteydelser.«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - Det bemaerkes, at indtil 1989 solgte DFDS Ltd rejser direkte i Storbritannien, og at rejsearrangoerens fortjenstmargen udgjorde beskatningsgrundlaget for momsberegningen. Det var foerst herefter, at disse rejser blev arrangeret af DFDS A/S for dette selskabs regning, og at DFDS Ltd ophoerte med at vaere momspligtig for saa vidt angik de rejser, selskabet arrangerede i Storbritannien.

(3) - En foerste aftale blev indgaaet den 1.1.1989. Denne aftale blev den 1.12.1991 afloest af en ny aftale, som i det vaesentlige var identisk med den foerste.

(4) - Det danske selskabs oekonomiske interesse i ikke at vaere momspligtig i Det Forenede Kongerige skyldes, som selskabets advokat under retsmoedet i oevrigt har medgivet, at Kongeriget Danmark ved at goere brug af den bemyndigelse, som er indroemmet i sjette direktivs bestemmelser, har momsfritaget virksomheder, som udoever rejsebureau-aktivitet.

(5) - Jf. praemis 6 i VAT Tribunal's afgoerelse af 23.8.1994 (LON/93/2396A): »Selv om det engelske selskabs lokaler uden tvivl udgoer et 'fast kontor', drejer det sig om det engelske selskabs faste kontor og ikke det danske selskabs.«

(6) - Dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, praemis 13.

(7) - Dommen i Van Ginkel-sagen, a.st., praemis 14.

(8) - Forelaeggelseskendelsen (punkt 5.5.2).

(9) - Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Sml. s. 2251.

(10) - Generaladvokat Mancini's forslag til afgoerelse i Berkholz-sagen, jf. ovenfor, Sml. s. 2252, punkt 2.

(11) - Dommen i Berkholz-sagen, a.st., punkt 1 i domskonklusionen.

(12) - Dommen i Berkholz-sagen, a.st., praemis 17.

(13) - Dommen i Berkholz-sagen, a.st., praemis 17.

(14) - Jf. dom af 13.7.1966, forenede sager 56/64 og 58/64, Consten og Grundig mod Kommissionen, Sml. 1965-1968, s. 245, af 16.12.1975, forenede sager 40/73-48/73, 50/73, 54/73, 55/73, 56/73, 111/73 og 114/73, Suiker Unie m.fl. mod Kommissionen, Sml. s. 1663, af 1.10.1987, sag 311/85, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, Sml. s. 3801, og af 24.10.1995, sag C-266/93, Volkswagen og VAG Leasing, Sml. I, s. 3477.

(15) - Generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i sagen Volkswagen og VAG Leasing, Sml. 1995 I, paa s. 3479.

(16) - A.st.

(17) - A.st., praemis 20.

(18) - A.st., praemis 19.

(19) - Dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Sml. I, s. 3905, og af 4.12.1986, sag 205/84, den saakaldte »Coassurance«-sag, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755.

(20) - A.st., praemis 20.

(21) - Dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, a.st., praemis 21, min fremhaevelse. Jf. ligeledes generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i sagen Daily Mail og General Trust, hvor han efter at have henvist til Domstolens definition i den naevnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland, praeciserede, at »etableringsretten kan anvendes under to forskellige former. Der kan paa den ene side vaere tale om oprettelse af agenturer, filialer eller datterselskaber. Dette kaldes den sekundaere etablering«, Sml. 1988, s. 5500, punkt 4. Jf. ligeledes dom af 27.9.1988 i sagen Daily Mail and Trust, a.st., »Et selskab udnytter normalt ogsaa etableringsretten ved at oprette agenturer, filialer eller datterselskaber« Sml. s. 5483, praemis 17.

(22) - Forslag til afgørelse fremsat den 12.12.1996 i ARO Lease-sagen.

(23) - Naevnte forslag til afgørelse, punkt 31.

(24) - Jf. for nylig i samme henseende Domstolens dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, praemis 16 og 17. Jf. ligeledes generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse af 28.11.1996 i sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, punkt 26.

(25) - Det Forenede Kongeriges indlaeg i sagen, punkt 24. Der henvises til punkt 2 i generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse, der som svar paa spoergsmaalet om, hvilket af hovedkriterierne i artikel 9 der skal bringes i anvendelse, naar hjemstedet/hovedsaedet og det faste forretningssted/kontor ikke er det samme, saaledes som det er tilfaeldet i den foreliggende sag, angiver foelgende: »Bestemmelsen udsiger intet herom, og direktivets betragtninger afklarer ikke spoergsmaalet Jeg skal derfor foreslaa, at man bringer det generelle princip i anvendelse, hvorefter merværdiafgiften opkraeves paa det sted, hvor godet forbruges. Dette er nemlig ensbetydende med at foretraekke det kriterium, som goer det muligt at stedfaeste tjenesteydelsen med stoerre praecision. Der er saaledes ikke tvivl om, at blandt disse to kriterier, er det kriteriet vedroerende det faste forretningssted, der er det bedst egnede hertil, idet det klart er det mest praecise« (min fremhaevelse).

(26) - Punkt 21 i DFDS' indlaeg.

(27) - Jeg deler i oevrigt Kommissionens opfattelse, hvorefter DFDS A/S' fortolkning af artikel 26, stk. 2, ikke er korrekt. Jeg mener saaledes, at formaalet med reglen - der i afgiftsmaessig henseende er at »reducere« de forskellige tjenesteydelser, som en rejsearrangoers virksomhed bestaar af, til en enkelt - i modsætning til, hvad det danske selskab har anfoert under den mundtlige forhandling, ikke har nogle foelger for leveringsstedet for tjenesteydelsen, i den forstand, at der ligeledes kun kan vaere ét leveringssted for tjenesteydelsen. Reglens to aspekter - at afgøre, hvilke tjenesteydelser der er momspligtige, og at afgøre, hvor disse ydelser skal afgiftsbelægges - er logisk set adskilte og boer efter min opfattelse forblive adskilte. Den antagelse, at leveringsstedet for tjenesteydelsen herefter er det faste kontor, hvorfra ydelsen praesteres, medfoerer efter min opfattelse ikke en opdeling eller en spredning af den

afgiftsmaessige kompetence, saaledes som DFDS A/S gjorde gaeldende under den mundtlige forhandling. En saadan loesning vil ganske enkelt medfoere, at tjenesteydelser fra rejsearrangoerer (i deres helhed) bliver momspligtige dér, hvor de rent faktisk leveres til forbrugerne.

(28) - Jf. P. Farmer og R. Lyal: EC Tax Law, Oxford, 1994, s. 160. Efter foelgende bemaerkninger: »Berkholz-dommen kan opfattes som udtryk for Domstolens tilbageholdenhed med hensyn til at henvise til sekundaer etablering. Den af Domstolen anvendte formulering skal imidlertid laeses i lyset af de foreliggende omstaendigheder, hvor en afgiftspligtig person havde forsoegt at undgaa at betale afgift i Faellesskabet ved at oprette nationale forretningssteder uden for Faellesskabet«, konkluderer forfatterne saaledes: »Vi finder, at i en sag, hvor leverandoeren ... har adskillige forretningssteder, og hvor der fra samtlige af disse kan leveres tjenesteydelser, vil den mest hensigtsmaessige maade at fastlaegge leveringsstedet for en tjenesteydelse i artikel 9, stk. 1's forstand, vaere at finde det af leverandoerens forretningssteder, hvis ressourcer primaert er anvendt til at levere den paagaeldende ydelse ...«.

(29) - Naevnte forslag til afgoerelse, punkt 7 (men ligeledes bemaerkningerne i punkt 8).

(30) - Forslag til Raadets nittende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter, som aendrer direktiv 77/388/EOEF, forelagt Raadet af Kommissionen den 5.12.1985 [EFT C 347, s. 5; jf. artikel 1, litra b), min fremhaevelse]. I Farmer og Lyal, a.st., s. 158, redegøres der for baggrunden for dette aendningsforslag.