

61996C0116

Forslag til afgørelse fra generaladvokat La Pergola fremsat den 17. juli 1997. - Reisebüro Binder GmbH mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjette momsdirektiv - Grænseoverskridende persontransport - Leveringssted og beskatningsgrundlag for transportydelsen. - Sag C-116/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-06103

Generaladvokatens forslag til afgørelse

I - Det praejudicielle spoergsmaal og dets retlige baggrund

1 Med dette praejudicielle spoergsmaal anmodes Domstolen om at give Bundesfinanzhof de fornoedne fortolkningsdata med henblik paa at udtale sig om den rette opdeling mellem de forskellige medlemsstater, paa hvis omraader der udfoeres en persontransportydelse i form af en pakkerejse ad vej, af det samlede vederlag, der betales af den endelige forbruger, med henblik paa paalaeggelsen af merværdiafgiften (herefter »moms«).

Naermere spoerger den forelaeggende ret, om artikel 9, stk. 2, litra b), i direktiv 77/388/EOEF for saa vidt angaar graenseoverskridende persontransport skal fortolkes saaledes,

a) at den samlede modydelse ved fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget for den del af transporten, som finder sted i indlandet, altid skal opdeles i forhold til de tilbagelagte transportstraekninger saaledes, at der ikke tages hensyn til opholds- og venteperioder mellem transportdelene, f.eks. ved studierejser, eller

b) om forskriften alene indeholder en regulering af leveringsstedet for transportydelsen, hvorefter kun dette fastsaettes under hensyntagen til tilbagelagte straekninger med den virkning, at medlemsstaterne frit naermere kan regulere, hvorledes en samlet modydelse skal opdeles paa henholdsvis den afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige del af transporten.

2 I medfoer af § 1, stk. 1 og 2, i Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes af 26. november 1979 (som indeholder den nye affattelse af den tyske momslov, herefter »UStG 1980«) betales der merværdiafgift af leverancer og andre ydelser, der udfoeres mod vederlag af en erhvervsdrivende inden for rammerne af hans virksomhed paa det saakaldte opkraevningsomraade. Dette omraade defineres som lovens territoriale anvendelsesomraade med undtagelse af toldfrie omraader og andre omraader, der ikke hoerer ind under den nationale toldlovgivning.

I § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 hedder det (som undtagelse fra den almindelige regel om stedet for levering af tjenesteydelser i stk. 1 i samme paragraf): »En transportydelse praesteres dér, hvor transporten foregaar. Saafremt en transport ikke er begraenset til opkraevningsomraadet, gaelder

denne lov alene for den del af ydelsen, som præsteres paa opkrævningsområdet.«

Den retlige baggrund for det præjudicielle spoergsmaal suppleres ved § 10, nr. 1, i UStG 1980, ifølge hvilken beskatningsgrundlaget udgøres af alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnaa ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften.

3 De omtalte bestemmelser i UStG udgør i det væsentlige gennemførelsen i tysk ret af artikel 2, artikel 3, stk. 1 (1), artikel 9, stk. 2, litra b), og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det sjette momsdirektiv, dvs. det nævnte direktiv 77/388/EOEF (herefter »direktivet«) (2) (3).

Direktivets artikel 2 knaesætter nemlig det saakaldte territorialitetsprincip, hvori det hedder: »Merværdiafgift paalaegges levering af ... tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab«. Principielt er ydelser, som præsteres uden for det nationale område, ogsaa af afgiftspligtige etableret paa dette, saaledes ikke-afgiftspligtige, mens indenlandske ydelser er afgiftspligtige uden hensyn til nationaliteten af den virksomhed, der udfoerer den.

Artikel 3, stk. 1 (nu stk. 2) (4), i direktivet bestemmer, at der i dette »forstaas ved 'indlandet' anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, saaledes som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 227«.

Da »indførsel af tjenesteydelser« (til forskel fra indførsel af varer) ikke er afgiftspligtige transaktioner, idet man har ønsket at undgaa mulige anomalier i tilfælde af levering af tjenesteydelser i grænseoverskridende sammenhæng, indeholder direktivet et omhyggeligt udarbejdet skema for opdelingen vedroerende stedet for levering af ydelsen (5). Direktivets artikel 9, der staar i afsnit VI med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer i stk. 1 - med henblik paa forenkling og for at undgaa mulige fortolkningsvanskeligheder i forbindelse med begreber, som f.eks. forbrugsstedet eller stedet for benyttelsen af tjenesteydelsen (6) - at der ved leveringsstedet for en tjenesteydelse under fravigelse af det strenge territorialitetsprincip, skal forstaas »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

Dog er der ifølge artikel 9, stk. 2, fra hovedreglen i stk. 1 gjort »en række undtagelser vedroerende bestemte tjenesteydelser, for hvilke fastsættelsen af tjenesteyderens hjemsted som fiktivt leveringssted er uhensigtsmaessig, og for hvilke bestemmelsen fastsætter andre tilknytningspunkter« (7). I artikel 9, stk. 2, litra b), fastsættes for særlig transportydelsers vedkommende leveringsstedet til det sted, »hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger« (8).

Endelig er der ved direktivets artikel 11 indført det fællesskabsretlige enhedsbegreb »beskatningsgrundlaget«. Uden dette begreb ville den fremtidige, fuldstændige harmonisering af afgiftssatsen (9) og dens anvendelse med henblik paa fastlæggelse af Fællesskabets »egne indtægter« (10) føre til usammenlignelige (og som følge heraf urimelige) resultater mellem de forskellige medlemsstater. Særlig for saa vidt angaar dette forslag til afgørelse præciseres det i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet, at beskatningsgrundlaget i indlandet »normalt« for tjenesteydelsers (11) vedkommende er »den samlede modværdi, som ... tjenesteyderen modtager eller vil modtage af ... aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

II - Genstanden for tvisten i hovedsagen

4 Det præjudicielle spoergsmaal er rejst under en sag, der verserer ved Bundesfinanzhof mod Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (herefter »Finanzamt«), og som er anlagt af Reisebuero

Binder GmbH (herefter »Binder«) med paastand om »revision« af den afgørelse, hvorved Finanzamt havde opgjort virksomhedens momsskyld for året 1983.

5 Efter oplysningerne i forelaeggelseskendelsen arrangerer Binder pakkerejser med busser. Binder udbyder med andre ord en tjenesteydelse, der omfatter transport, kost, logi og turistfoereledsagelse, for hvilken koeberne betaler en samlet enhedspris, som betydeligt overstiger markedspriserne for den »rene« transport over lignende strækninger.

6 Vedroerende de graenseoverskridende rejser, der var udfoert i 1983, havde Binder - efter at have beregnet den del af de samlede modydelser, som alene var indgaaet for transportydelserne (ved fradrag i det samlede beloeb for den del, der svarede til de oevrige leverede tjenesteydelser) (12) - foretaget en yderligere opdeling af de saaledes opnaaede modydelser for de udfoerte transportydelser efter den afgiftspligtige del (for indenlandske ydelser) og den ikke-afgiftspligtige del (for ydelser i udlandet). Efter det beregningskriterium, der var lagt til grund af Binder, var opdelingen af den paagaeldende modydelse mellem de forskellige lande, paa hvis omraader virksomheden havde leveret sine transportydelser til turisterne, ikke blot sket under hensyn til de tilbagelagte strækninger, men ogsaa til varigheden af opholdet i hver enkelt af disse stater.

7 Binder finder nemlig, at der under udlandsrejser, som arrangeres inden for studie- eller turistprogrammer, saedvanligvis tilbagelaegges forholdsvis lange strækninger paa kort tid (saerlig paa motorveje) inden for afrejselandet, nemlig det land, hvori arrangoeren er etableret, hvorimod den del af rejsen, der foregaar i udlandet, er karakteriseret ved hyppigere og laengere ophold i forhold til bustransporten.

Saerlig boer efter Binder's opfattelse den samlede pris, der betales af deltagerne, fastsaettes under hensyn til den yderligere mulighed for brug, disse har ved, at bussen under hele rejsen uafbrudt staar til deres raadighed.

Som foelge heraf konkluderede Binder, at opdelingen af den samlede modydelse, der var betalt af den endelige forbruger, mellem de forskellige beroerte medlemsstater, skulle ske paa grundlag af principperne for virksomhedsledelse og paa grundlag af de faktiske forhold. Efter Binder's opfattelse skulle der med andre ord ved beregningen medtages ikke blot de omkostningselementer, som var afhaengige af de tilbagelagte strækninger (f.eks. udgifterne til braendstof og det almindelige slid paa koeretoet), men tillige de omkostninger, der var bestemt af den medgaaede tid (f.eks. til forsikring og loen til chauffoeren).

8 Dette kriterium blev imidlertid forkastet af de tyske afgiftsmyndigheder, som i medfoer af § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 alene benyttede et opdelingskriterium, der byggede paa en forholdsmaessig opdeling efter de strækninger, som var tilbagelagt paa de beroerte medlemsstaters omraader.

Foelgelig besluttede Finanzamt - ved en afgørelse, der senere blev stadfaestet af Finanzgericht - at berigtige den anfaegtede afgift til skade for Binder, som modtog en ny opgoerelse, der viste et hoejere beloeb i forhold til det, virksomheden tidligere selv havde beregnet.

Efter Finanzamt's opfattelse havde Binder ikke paa grundlag af det af virksomheden foreslaaede opdelingskriterium noejagtigt kunnet opgoere stoerrelsen af alle de omkostningselementer, der var forbundet med dets pakkerejser. For saa vidt angaar den af Binder foreslaaede metode, som fandtes vilkaarlig og ukontrollerbar, fastholdt Finanzamt, at opdelingen efter tilbagelagte strækninger var mere paalidelig og den eneste, hvorved man kunne undgaa dobbelt afgiftspaaligning eller undladelse af afgiftspaaligning i forbindelse med de tjenesteydelser, der var praesteret i udlandet.

9 Paa samme maade paapegede Finanzgericht i sin dom i foersteinstans, som er paaanket af Binder til den forelaeggende ret med paastand om revision, at opdelingen paa grundlag af

tilbagelagte strækninger - til forskel fra den af sagsoegeren i hovedsagen foretrukne metode - sikre overholdelsen af princippet om konkurrencemaessig neutralitet og i de fleste tilfaelde en retfaerdig afgiftspaaligning.

10 Af Binder's skriftlige indlaeg til Domstolen fremgaar det ikke, om sagsoegeren i hovedsagen goer gaeldende, at virksomheden paa grund af, at opdelingen alene foregaar efter tilbagelagte strækninger, a) har vaeret udsat for dobbelt afgiftspaaligning, eller b) om den er blevet forhindret i at benytte en afgiftsfritagelse for graenseoverskridende persontransporter med busser, der eventuelt kan vaere gaeldende i en eller flere medlemsstater, hvis omraader virksomhedens busser har passeret under de studie- eller turistrejser, virksomheden har arrangeret.

11 Ifoelge den forelaeggende ret er der tilstraekkelig grund til at antage, at § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 - i oevrigt paa samme maade som i direktivets artikel 9, stk. 2, litra b), i lyset af hvilken den tilsvarende bestemmelse i national ret skal fortolkes - faktisk regulerer spoergsmaalet om opdelingen af den samlede modydelse i en afgiftspligtig del og en ikke-afgiftspligtig del.

12 Bundesfinanzhof finder nemlig, at de her naevnte bestemmelser kan laeses paa to maader.

Paa den ene side kan de (som Finanzamt har gjort det) fortolkes saaledes, at de indeholder et opdelingskriterium, der alene bygger paa de tilbagelagte strækninger, og frakender opholds- og venteperioderne i udlandet enhver betydning.

13 Paa den anden side kan det ligeledes haevides, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra b), og § 3a, stk. 2, nr. 2, i UStG 1980 alene - i overensstemmelse med overskriften og indholdet - indeholder en regel vedroerende fastsaettelsen af stederne for transportydelserne, hvoraf foelger, at kun de ydelser, der er udfoert paa tysk omraade, er afgiftspligtige i Tyskland.

Som foelge heraf kan medlemsstaterne frit fastsaette kriterier for opdelingen af den samlede modydelse for ydelsen mellem den afgiftspligtige og den ikke-afgiftspligtige del af transporten samt eventuelt blandt disse kriterier anvende kriteriet opholdets varighed.

III - Svaret paa det foerste praejudicielle spoergsmaal efter omformulering

14 Jeg skal straks fremhaeve, at det under hensyn til overskriften til og artikel 9 i direktivet og dennes funktion forekommer mig svaert at dele den opfattelse - som den tyske regering har givet udtryk for under sagen - hvorefter denne forskrift i stk. 2, litra b), fastsaetter et kriterium for de beroerte medlemsstaters bestemmelse af beskatningsgrundlaget i forbindelse med de her omhandlede graenseoverskridende transportydelser.

Som Domstolen tidligere har haft lejlighed til at fastslaa, fastsaetter artikel 9, stk. 2, litra b), alene et tilknytningskriterium for den territoriale kompetence med henblik paa afgiftspaaligningen, idet bestemmelsen - paa grundlag af territorialitetsprincippet (13) - fastlaegger de territoriale kompetenceomraader for de forskellige medlemsstater, paa hvis omraade tjenesteydelsen udfoeres (14).

15 Over for denne foreloebige konklusion kan jeg ikke laegge skjul paa, at jeg geraader i en vis tvivl om den noejagtige betydning af passagen »idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger«, i slutningen af den paagaeldende bestemmelse.

16 Der findes intet bidrag til afklaring i denne henseende i praeambelen til direktivet (saerlig fjerde og syvende betragtning hertil, som udtrykkeligt er paaberaabt af Binder (15)), ej heller af bemaerkningerne til Kommissionens forslag af 1973 (16).

17 Ej heller har det standpunkt - som blev gjort gaeldende af Kommissionen under den mundtlige forhandling - hvorefter den paagaeldende passage skulle henvise til et »sted i bevaegelse«, saaledes at det »for at bestemme stedet for ydelsen er noedvendigt at foelge den tilbagelagte

straekning«, kunnet bortvejre mine tvivl.

18 Jeg er dog tilbøjelig til at give Kommissionen medhold i, at passagen »idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger« i realiteten er overfloedig, fordi den alene angaar den i rumlig henseende dynamiske karakter af transportydelser i forhold til den statiske karakter af de øvrige ydelser, der er nævnt i artikel 9, stk. 2 (17).

Dette udelukker i øvrigt ikke de forbehold, man maa tage over for en saa uklart affattet bestemmelse. Domstolen har allerede ved forskellige lejligheder understreget, at kravet om klarhed og forudsigelighed goer sig gældende med særlig styrke, f.eks. paa afgiftsomraadet, for saa vidt angaar bestemmelser, der kan faa økonomiske virkninger, saaledes at de berørte parter kan faa nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der paahviler dem (18).

19 I lyset af ovenstaaende betragtninger, og selv om dette forpligter mig til at gaa ud over ordlyden af det spørgsmaal, der er forelagt af Bundesfinanzhof (19), finder jeg - med henblik paa at give den forelæggende ret de fortolkningsdata, den har anmodet om - at burde foretage en analyse af de nærmere regler vedroerende fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget.

20 Disse regler er som nævnt ovenfor (i punkt 2 og 3) fastsat i § 10, stk. 1, i UStG 1980 og direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a).

I sidstnævnte bestemmelse hedder det for saa vidt angaar transportydelser, der udfoeres i indlandet - herunder underforstaaet ogsaa ydelser, forud for hvilke der umiddelbart gaar, eller som straks efterfoelges af overskridelse af nationale graenser og udfoerelse af tjenesteydelsen i udlandet - er beskatningsgrundlaget alt, hvad tjenesteyderen modtager for ydelsen, herunder alle afgifter (dog med fradrag af omsætningsafgiften), hermed forbundne udgifter, naturalieydelser eller tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

21 Jeg skal herefter betragte de faktiske forhold, som ligger til grund for hovedsagen. At de tyske afgiftsmyndigheder har set sig foranlediget til alene at fastsaette beskatningsgrundlaget paa grundlag af den saa at sige indenlandske del af de graenseoverskridende transporter, der er udfoert af Binder, er ubestridt mellem parterne.

22 Anderledes og noget mere kompliceret synes det korrekt at fastlaegge den modvaerdi, der svares for den indenlandske del af den paagaeldende transaktion, som danner beskatningsgrundlaget.

Foelgelig opstaar problemet om at finde det kriterium, der er mest rationelt, og som i videst muligt omfang tager hensyn til direktivets formaal med henblik paa at foretage den ideelle opdeling af den under ét fastsatte modydelse, tjenesteyderen modtager for transportydelser af den i sagen omhandlede beskaffenhed. Dette er netop genstand for tvisten i hovedsagen.

23 Ifoelge den tyske regering indeholder artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet ikke noget udtrykkeligt herom - og jeg finder at kunne tiltraede denne opfattelse - og særlig goer bestemmelsen det ikke muligt at fastlaegge noget forhold mellem den pris, der betales til den afgiftspligtige tjenesteyder, og strukturen i hans omkostninger.

Som foelge heraf kan opdelingen af den under ét fastsatte modydelse kun ske paa grundlag af kriteriet om opdeling efter forholdet mellem de tilbagelagte strækninger paa de nationale omraader, saaledes som det kan udledes af artikel 9, stk. 2, litra b), i selve direktivet.

24 Ifoelge Binder er det enkleste og lettest kontrollerbare kriterium derimod varigheden af bussernes ophold paa de forskellige opkæravningsmyndigheders omraader.

25 Endelig finder Kommissionen ikke, at bestemmelsen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet er til hinder for, at den del af den samlede modydelse, der svarer til den indenlandske af

den i sagen omhandlede tjenesteydelse, beregnes i forhold til de samlede omkostninger ved transporten.

Ifoelge Kommissionen omfatter begrebet samlede omkostninger - foruden de poster, der afhaenger af de tilbagelagte straekninger - yderligere omkostningselementer knyttet til bussen og det arbejde, der udfoeres af chauffoeren, og hvis stoerrelse afhaenger af den medgaaede tid (20).

26 Jeg har allerede redegjort for grundene til, at jeg ikke finder, at direktivets artikel 9, stk. 2, litra b) - til trods for, at anvendelsen af kriteriet om opdeling efter forholdet mellem de tilbagelagte straekninger givet ville vaere det enkleste at anvende, baade for forvaltningen og de erhvervsdrivende - kan fortolkes i den retning, der er foreslaaet af den tyske regering.

Jeg maa her fastholde, at man maa tage hensyn til metoden inden for det harmoniserede momssystem, saaledes som dette er fastlagt i direktivet. Anvendelsen af den flere gange omtalte artikel 11, punkt A, stk. 1, forudsætter i tilfaelde af tjenesteydelser, at den paagaeldende medlemsstats skattemyndigheder konstaterer i) at der bestaar en oekonomisk aktivitet, ii) der udoeves af en afgiftspligtig, iii) mod vederlag og iv) paa den paagaeldende medlemsstats omraade. Artikel 9, stk. 2, litra b), i direktivet vedroerer alene sidstnaevnte bestemmelse.

27 Hvad derimod angaar reglen om opdeling af den samlede pris efter de straekninger, der svarer til henholdsvis den indenlandske og den udenlandske del af transporten, skal denne foregaa efter de grundlaeggende principper, som er fastslaaet i Domstolens praksis vedroerende begrebet »modvaerdien«.

For saa vidt angaar den foreliggende sag har Domstolen - paa grundlag af det princip, at levering af goder eller tjenesteydelser kun er beskattet ifoelge direktivet, dersom den sker mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget udgoeres af alt, hvad der modtages som modvaerdi - fastslaaet, at der, for at en tjenesteydelse skal vaere »afgiftspligtig«, skal foreligge en direkte tilknytning mellem den udfoerte tjenesteydelse (eller det leverede gode) og den modtagne modvaerdi (21).

28 Det er netop paa grund af denne noedvendige direkte tilknytning af den udfoerte tjenesteydelse til den af tjenesteyderen modtagne modvaerdi, at jeg finder det argument, der er gjort af gaeldende af Binder og Kommissionen, begrundet. Ved opdelingen af den samlede pris, der er betalt af passagererne, mellem den afgiftspligtige og den ikke-afgiftspligtige del af transporten kan man ikke undlade at tage hensyn til omkostningerne ved leveringen af tjenesteydelsen.

29 Dette maa dog straks praeciseres naermere. De omkostninger, der er afholdt af tjenesteyderen (og eventuelt fradraget helt eller delvis) ved bestemmelsen af den absolutte vaerdi af modydelsen (22), kan paa ingen maade tages i betragtning. Sidstnaevnte er som bekendt en bruttovaerdi, der skal vaere den samme for den endelige forbrugers faktiske udgift, uafhaengigt af omkostningerne ved fremstillingen og forhandlingen af godet eller tjenesteydelsen (23).

Ved at laegge til grund, at fremstillingsomkostningerne (herunder dem i forbindelse med de tilbagelagte straekninger) kan anvendes ved opdelingen af beskatningsgrundlaget paa de forskellige beroerte medlemsstater, oensker jeg ikke paa nogen maade at saette spoergsmaalstegn ved det haevdvundne princip, hvorefter modydelsen bestaar i den »subjektive« vaerdi af, hvad der tidligere er modtaget, og ikke i en »normal« vaerdi, der skal fastsaettes efter objektive kriterier (24).

30 Forskellig herfra er den loesning, som jeg agter at foreslaa Domstolen i den foreliggende sag. Naar foerst modydelsens absolutte og subjektive vaerdi er fastslaaet, kan og skal de omkostninger, der i forskellige henseender er betalt af den afgiftspligtige tjenesteyder, tages i betragtning med det herfra forskellige formaal at fastlaegge procentdelen af den pris for pakkerejsen, der skal henfoeres til den indenlandske del af transporten, idet det i oevrigt staar fast, at den oevrige del af tjenesteydelsen eventuelt skal vaere merværdiafgiftspligtig i de oevrige

beroerte medlemsstater.

31 Fra et økonomisk synspunkt udgør prisen herefter den subjektive værdi af den modydelse, den endelige forbruger modtager. Det er derfor svært at benægte, at denne værdi normalt kan variere med omkostningerne ved de produktionsfaktorer, der som helhed er anvendt af tjenesteyderen (25).

For at blive ved det eksempel, der her er tale om, har den studerende og den turist, der rejser i udlandet, utvivlsomt forskellig nytte af henholdsvis bustransporten med ophold undervejs fra afrejsestedet til grænsen (den afgiftspligtige del af transaktionen) og af, at bussen og chaufføren hele tiden er til rådighed under den øvrige del af rejsen (den ikke-afgiftspligtige del) - herunder ikke blot under transporten fra sted til sted, men tillige under opholdene (26) - idet sidstnævnte omfatter omkostningselementer, der ikke blot afhænger af de tilbagelagte vejstrækninger, men tillige af ydelsens varighed.

32 I det mindste for at lette og forenkle analysen kan man således forestille sig, at det samlede vederlag, der afkræves den endelige forbruger af en virksomhed som den af Binder drevne, om end med en vis tilnærmelse, består af det beløb, der fremkommer ved at sammenlægge den (ideelle) pris for den indenlandske del af transporten med den (ideelle) pris for dens udenlandske del. Begge disse priser afspejler nødvendigvis den respektive omkostningsstruktur for tjenesteydelsen.

Jeg erkender, at min bemærkning er uden praktisk betydning, naar omkostningsstrukturen for de to eller flere dele af en samlet ydelse - således som det synes at være tilfældet med grænseoverskridende transportydelser af gods og »ren« persontransport (27) - kan anses for at være den samme eller dog i det væsentlige den samme (28).

Men naar indholdet og udformningen af ydelsen, og dermed omkostningerne, er forskellige fra del til del, giver disse forskelle sig nødvendigvis udtryk i omkostningerne ved de forskellige dele af den samlede pris. Det bekræfter netop, at den del af det samlede vederlag, der i hvert enkelt tilfælde har direkte forbindelse med hver enkelt del af tjenesteydelsen, skal fastsættes efter de med disse forbundne fremstillingsomkostninger.

33 Benyttelsen af de omkostninger, der er afholdt af den afgiftspligtige for at gennemføre den afgiftspligtige transaktion, er i øvrigt ikke uden fortilfælde i Domstolens praksis ved fortolkningen af direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), selv om der i disse tilfælde har været tale om fastsættelse af beskatningsgrundlaget ved levering af goder, hvor der ikke var tale om beregning af merpris.

Særlig har Domstolen i Empire Stores-sagen (29) for saa vidt angaar vederlagsfri levering af en ting fra en postordresælger til a) personer, der præsenterede sig som potentielle nye kunder, eller b) en etableret kunde, der præsenterede en tredjemand som potentiel kunde, fastslaaet, at modydelsen i den paagældende transaktion bestod i den tjenesteydelse, der udfoertes af henholdsvis den nye og den etablerede kunde.

Yderligere er værdien af denne modydelse - dvs. beskatningsgrundlaget for transaktionen - den, der tillægges den af modtageren (in casu af postordresælgeren) lig med det beløb, han var villig til at betale for at opnå den paagældende tjenesteydelse. Ifølge Domstolen kan denne værdi kun være den omkostning, leverandoeren er villig til at afholde for at opnå oplysningerne vedrørende de nye kunder, dvs. »den koebpris, som leverandoeren har betalt for erhvervelsen af den ting, som han overdrager uden merpris som modydelse for tjenesteydelserne« (30).

34 Jeg har allerede omtalt, at den tyske regering modsætter sig antagelsen af den af mig foreslaaede regel for at fastsætte beskatningsgrundlaget, fordi den efter regeringens opfattelse kunne indebaere en mulig tilsidesættelse af enten den konkurrencemaessige neutralitet af det

harmoniserede merværdiafgiftssystem eller komplicere skattemyndighedernes virke. Jeg skal kort tage stilling til disse indvendinger.

35 Først og fremmest må man realistisk efter min opfattelse ikke overvurdere den mulighed, at de pågældende afgiftspligtige (som f.eks. Binder) tilskyndes til at omlægge deres pakkerrejser, således at de i overdrevet omfang forlænger varigheden og opholdene (og de hermed forbundne omkostninger) ved den tjenesteydelse, der leveres i udlandet, netop for at drage fordel af fritagelsen for merværdiafgift af den grænseoverskridende persontransport, som gælder i en eller flere af de øvrige medlemsstater, og således nedsætte beskatningsgrundlaget i afrejselandet.

Lad os et øjeblik overveje det forhold, at enhver ændring af pakkerrejserne, der alene foretages med henblik på at optimere afgiftsbyrden, er drastisk og endeligt begrænset ved, at transaktionen erhvervsmaæssigt skal være en succes blandt de endelige forbrugere, som får tilbudt de »manipulerede« tjenesteydelser, ofte i konkurrence med andre udbydere af pakkerrejser. Ikke blot skal de ændringer, der foretages i den oprindelige omkostningsstruktur, derfor i betydelig grad give sig udslag i prisen på tjenesteydelsen, men samtidig må en manipulation af rejseprogrammerne - i henseende til antallet af ophold i udlandet og disses varighed - ikke betyde rejseruter, som turisten eller den studerende kan finde ubekvemme eller i det hele taget lidet attraktive.

Hvis man raesonnerer som den tyske regering, kan man i øvrigt fra et konkurrencefordrejningssynspunkt til syvende og sidst ej heller i et regelsæt, der bygger på eksklusiv anvendelse af kilometertalskriteriet, udelukke sådanne muligheder for konkurrencefordrejning. Man kan f.eks. tænke på muligheden af en afkorting af strækningerne i indlandet (ved afrejse fra de kommuner, der ligger nærmest de nationale grænser) og en hertil svarende forøgelse af længden af de afgiftsfrie strækninger på de øvrige medlemsstaters områder.

36 Den tyske regering har i øvrigt særlig påpeget, at vedtagelsen af reglen om fastsættelse af beskatningsgrundlaget efter de samlede omkostninger ved pakkerrejser, der arrangeres af erhvervsdrivende, som f.eks. Binder, vil vanskeliggøre kontrollen på grund af den »manglende symmetri« mellem de oplysninger, den afgiftspligtige og skattemyndighederne er i besiddelse af. Efter min opfattelse kan denne kontrol vel medføre komplikationer af en sådan art, men disse skulle dog ikke være uovervindelige.

Herved kan det bemærkes, at det - med hensyn til disse omkostninger - påhviler den afgiftspligtige at foretage den forholdsmaæssige opdeling af de modydelser, der danner beskatningsgrundlaget for hver enkelt af de præsterede ydelser, ved indgivelsen af de angivelser, som er omhandlet i direktivets artikel 22, stk. 4 og 6 (31).

Yderligere skal tjenesteydelsens samlede varighed og omkostningerne i forbindelse hermed - i lighed med de strækninger, der er tilbagelagt af køretøjerne (og de hermed forbundne omkostninger) - klart og tydeligt fremgå af de regnskaber, som enhver afgiftspligtig skal føre i medfør af direktivets artikel 22, stk. 2, for »at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed«.

Der kan dog forekomme tilfælde, hvori de omkostningselementer, hvis størrelse afhænger af tjenesteydelsens varighed og kontinuitet - herunder længden af opholds- og ventetider mellem de forskellige dele af transporten - helt eller delvis ikke kan dokumenteres sikkert og objektivt for så vidt angår en eller flere af de afgiftspligtige transaktioner, der er udført af den afgiftspligtige i beskatningsperioden. I dette tilfælde, som det helt klart hører under de nationale retters kompetence at tage stilling til, kan de nationale skattemyndigheder alene opgoere afgiften på grundlag af en bestemmelse af beskatningsgrundlaget, der udelukkende hviler på en »forholdsmaessig« opdeling af den samlede modydelse, som er betalt for disse transaktioner, på grundlag af de strækninger, der er tilbagelagt i og uden for landet.

Den konklusion, jeg er nået til, beroer naturligvis ikke de tyske myndigheders mulighed for - i medfør af direktivets artikel 27 - at anmode Rådet om tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger »for at forenkle opkrævingen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse« (32).

IV - Forslag til afgørelse

På baggrund af ovenstaaende betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Naar der er tale om en grænseoverskridende persontransportydelse, f.eks. i form af en pakkerejse med studie- eller turistformål, skal artikel 9, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag fortolkes således, at denne bestemmelse alene indeholder et tilknytningskriterium med henblik på fastsættelsen af den territoriale kompetence med henblik på beskatning, der på grundlag af territorialitetsprincippet fastsætter stedet for transportydelsen til det sted, hvor transporten finder sted.

I forbindelse med en sådan transportydelse er den relevante bestemmelse i direktiv 77/388/EOEF med henblik på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for så vidt angår den del af transporten, der finder sted i indlandet, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Denne bestemmelse skal fortolkes således, at de pågældende medlemsstater skal opdele den samlede modydelse, der er direkte forbundet med transportydelsen, efter forholdet mellem de samlede omkostninger ved den del af transporten, som foregår på de respektive områder.

Disse samlede omkostninger omfatter både dem, der afhænger af de tilbagelagte strækninger, og dem, hvis størrelse afhænger af tjenesteydelsens varighed og kontinuitet, herunder opholds- og venteperioderne mellem de forskellige dele af transporten, under forudsætning af at disse dokumenteres nøjagtigt og objektivt af den afgiftspligtige.

I tilfælde af tvist herom tilkommer det de nationale retter at afgøre, om - og eventuelt i hvilket omfang - omkostningselementerne ved en tjenesteydelse af den ovenfor beskrevne type, hvis størrelse er afhængig af ydelsens varighed og kontinuitet, er dokumenteret nøjagtigt og objektivt med henblik på fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for de pågældende transaktioner.«

(1) - Dette stykke er senere blevet til stk. 2 i medfør af artikel 1 i Rådets direktiv 91/680/EOEF af 16.12.1991 om tilføjeelse til Det fælles merværdiafgiftssystem, og om ændring med henblik på afskaffelse af fiskale grænser, af direktiv 77/388/EOEF (EFT L 376, s. 1).

(2) - Raadets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

(3) - Det synes ligeledes af betydning - dog med det herfra forskellige formaal at udelukke anvendelsen paa de i hovedsagen omhandlede forhold - at henvise til artikel 26 i direktivet (der i Tyskland er gennemført ved § 25 i UStG 1980) om en særordning for rejsebureauer og arrangører af ture, som med henblik paa gennemførelsen af rejsen benytter leveringer og tjenesteydelser fra andre momspligtige (til forskel fra Binder, der direkte med egne køretøjer udfører de transportydelser, som indgaar i virksomhedens egne »pakkerejser«). Se fodnote 22 nedenfor.

(4) - Se fodnote 1 ovenfor.

(5) - Se B.J.M. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, bind 1, Amsterdam, 1993, 2. del, kapitel VI, s. 23.

(6) - V.C. Amand og J. van Besien, *Value Added Tax*, efter traktatens artikel 99, i *European Union Law Reporter* (CCH Editions Limited), bind 2, Bicester, 1962 (loesbladsudgivelse, marts 1996), s. 2351-62. Belaegningen af tjenesteydelser med moms, hvor disse faktisk udbydes til publikum, hvilket er formaalet med artikel 9, stk. 2, synes at være det kriterium, der bedst svarer til opbygningen af en afgift, som rammer den enkelte forbrugers udgift til forbrug, se M.-C. Boutard-Labarde, *La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive*, i B. Neel og B. Plagnet (redaktører), *La fiscalité du commerce extérieur*, Paris, 1992, s. 97, særlig s. 98.

(7) - Se dom af 23.1.1986, sag 283/84, *Trans Tirreno Express*, Sml. s. 231, præmis 16.

(8) - Min fremhævelse. Jeg bemærker en passant, at artikel 9, stk. 2, litra b), i direktivet, »udmærket [foruden paa persontransport] kan finde anvendelse paa godstransport som en selvstændig forretning, men ikke paa varetransport, der er en uadskillelig del af vareleveringen«, se generaladvokat Slynn's forslag til afgørelse af den i fodnote 7 nævnte sag 283/84, s. 232, særlig s. 235. Jeg erindrer endvidere om, at persontransport efter den endelige ordning vil kunne blive paalagt afgift i det land, hvori afrejsestedet er beliggende, for hele den strækning, der tilbagelægges inden for Fællesskabet, jf. direktivets artikel 28, stk. 5, og det forslag til Raadets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EOEF for saa vidt angaar merværdiafgiftsordningen for personbefordring, som blev fremsat af Kommissionen den 5.11.1992 (EFT C 307, s. 11).

(9) - Kun fastsættelse af en ensartet sats (der dog maaske kan omfatte en ensartet normalsats og en reduceret sats) vil nemlig gøre det muligt at gennemføre et system, hvori »det grundlaeggende princip for beskattningen i samhandelen mellem medlemsstaterne er, at der paalægges de leverede goder og præsterede tjenesteydelser afgifter i oprindelseslandet, uden at dette i samhandelen inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer maa gribe ind i princippet om, at de afgifter, der opkræves i sidste forbrugerled, tilfalder den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted«, jf. syvende betragtning til direktiv 91/680/EOEF, se fodnote 1 og V.J. Meurant, *Taxe sur la valeur ajoutée*, i C. Gavalda og R. Kovar (red.), *Répertoire de droit communautaire* Dalloz, Paris, 1992 (loesbladsudgivelse, marts 1996), bind III, afsnit 132-134.

Den normale og den reducerede momssats, der er gældende fra den 1.1.1997 til den 31.12.1998, er angivet i direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), i affattelsen ifølge artikel 1 i Raadets direktiv 96/95/EF af 20.12.1996 om ændring af direktiv 77/388/EOEF om Det fælles merværdiafgiftssystem, med hensyn til merværdiafgiftens normalsats (EFT L 338, s. 89).

(10) - Ifølge bestemmelserne i Raadets afgørelse 70/243/EKSF, EOEf, Euratom af 21.4.1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabets egne indtægter (EFT 1970 I, s. 201), hvorefter Fællesskabernes budget finansieres fuldstændigt ved bl.a. en procentdel af den moms, der opkræves i medlemsstaterne. Se tillige Raadets afgørelse 94/728/EF af 31.10.1994 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EFT L 293, s. 9).

(11) - Dvs. for andre tjenesteydelser end dem, som er omhandlet i litra c) (privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, eller vederlagsfrie tjenesteydelser) og litra d) (tjenesteydelser udført til eget brug, der, saafremt de var udført af en anden afgiftspligtig, alene ville give ret til et begrænset fradrag af momsen) i artikel 11, punkt A, stk. 1, i direktivet.

(12) - Og dette var sket, for saa vidt som en rejsearrangoer efter fast praksis ved Bundesfinanzhof i afgiftsmaessig henseende ikke leverer én og kun én tjenesteydelse, men en række selvstaendige tjenesteydelser (hvoriblandt netop transportydelsen, der er det eneste relevante for dette forslag til afgørelse). I forelaeggelseskendelsen praeciseres det yderligere, at beregningen af den del af den samlede pris for pakkerejsen, som svarer til de samlede transportydelser, der var udført af Binder, er ubestridt af parterne i hovedsagen.

(13) - Se punkt 3 ovenfor.

(14) - Se ovennaevnte dom i sagen *Trans Tirreno Express*, praemis 17, jf. fodnote 7 ovenfor.

(15) - I forbindelse med denne sag hedder det i fjerde betragtning til direktivet, at »det boer sikres, at det faelles system for omsaetningsafgifter er neutralt med hensyn til godernes og tjenesteydelsernes oprindelse, for at der med tiden kan skabes et faelles marked med en sund konkurrence og med typiske traek svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked«. Hvad angaar syvende betragtning hedder det heri, at »fastsaettelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til ... levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt boer fastsaettes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, boer dette sted dog fastsaettes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgaar i godernes pris« (min fremhaevelse). Det forekommer mig temmelig tvivlsomt, om denne betragtning har betydning for loesningen af det praedjudicielle spoergsmaal, om ikke andet saa fordi en transporttjenesteydelse af den beskaffenhed, som udfoeres af Binder, normalt for den endelige forbruger, ikke er en tjenesteydelse, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og som ikke indgaar som en del af omkostningerne i prisen paa de goder, der udbydes i samme led i omsaetningskaeden eller i det naeste led.

(16) - For at forklare fastsaettelsen for saa vidt angaar transportydelser af et tilknytningskriterium, som afviger fra det almindelige, bemaerkede Kommissionen i og for sig intetsigende, at for at tage hensyn til disse ydelsers saerlige karakter har det forekommet bedst at laegge til grund, at det relevante sted befinder sig dér, hvor transporten udfoeres, efter en opdeling foretaget paa grundlag af forholdet mellem de tilbagelagte straekninger. Ifølge dette princip belægges alle transporter, der udfoeres paa en medlemsstats omraade med mervaerdiafgift, se *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement nr. 11/73, s. 12.

(17) - Kommissionens sidst refererede standpunkt i teksten synes i øvrigt at minde om generaladvokat Slynn's synspunkter i hans forslag til afgørelse i sag 283/84 (s. 232, særlig på s. 235, jf. fodnote 7 ovenfor): »Saaframt personer befordres fra en medlemsstat til andre medlemsstater, skal afgiften for tiden betales i hver medlemsstat for den del af transporten, der finder sted dér, idet hver del af transporten anses for et leveringssted.«

(18) - Se bl.a. dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23.

(19) - I øvrigt er det fastslået i Domstolens faste praksis, at denne i medfør af traktatens artikel 177 - stillet over for upræcist formulerede spoergsmaal - er kompetent til at alle de oplysninger, der er givet af den nationale ret og i dokumenterne i hovedsagen, at udlede de dele af fællesskabsretten, der skal fortolkes, under hensyntagen til sagsgenstanden, herunder ogsaa bestemmelser, hvortil der ikke er henvist i de præjudicielle spoergsmaal, men som skoenes relevante med henblik på afgørelsen af hovedsagen. Se bl.a. dom af 18.2.1964, forenede sager 73/63 og 74/63, Rotterdam og Puttershoek, Sml. 1954-1964, s. 455, org. ref.: Rec. s. 1, af 28.6.1978, sag 70/77, Simmenthal, Sml. s. 1453, af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, af 7.3.1990, forenede sager C-153/88 - C-157/88, Fauque m.fl., Sml. I, s. 649, af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, af 16.7.1992, sag C-187/91, Belovo, Sml. I, s. 4937, af 16.12.1992, sag C-114/91, Claeys, Sml. I, s. 6559, og af 26.9.1996, sag C-168/95, Arcaro, Sml. I, s. 4705.

(20) - Jeg bemaerker en passant, at dette synspunkt fra Kommissionens side - i modsætning til hvad den tyske regering hævder - ikke afviger væsentligt fra det, Kommissionen har indtaget i sit forslag til direktiv, nævnt i fodnote 8.

Ifølge artikel 1 i dette forslag er leveringsstedet for persontransportydelser dels afrejsestedet, dvs. det sted, hvor rejsen faktisk indledes i forhold til angivelsen på billetten, eller, naar en rejse omfatter flere på hinanden følgende transportydelser, udgangspunktet for hver enkelt af disse ydelser, medmindre disse blot adskilles af transitophold, af enten teknisk eller begrænset karakter.

Dersom den samme tjenesteyder på den anden side præsterer flere på hinanden følgende transportydelser til en samlet pris, »beregnes beskatningsgrundlaget på basis af en skoenmaessig fordeling af prisen, efter f.eks. den strækning, der er tilbagelagt i forbindelse med hver af ydelserne«. Ogsaa ifølge dette forslag var kriteriet de tilbagelagte strækninger kun ét, og ikke det eneste af flere mulige for de beroerte medlemsstaters fastsættelse af beskatningsgrundlaget for de forholdsmaessige dele af en given grænseoverskridende persontransportydelse.

(21) - På grundlag af dette princip har Domstolen for saa vidt angik et andelsselskab, der drev lagerplads for varer, og som i de to foregaaende regnskabsaar havde undladt at afkræve sine medlemmer lagerafgift for sine tjenesteydelser, fastslået, at en nedsættelse af værdien af andelshavernes andele som følge af undladelsen af at opkræve de paagaeldende afgifter, ikke udgør en »modydelse« (som defineret i forbindelse med det andet momsdirektiv), se dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12. Se tillige dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 10 og 12, og af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 12-16.

(22) - I direktivets forstand er den afgiftspligtiges fortjenstmargen defineret som forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den endelige forbruger, og rejsebureauets faktiske omkostninger ved de af andre afgiftspligtige personer præstede leveringer og tjenesteydelser, inden for den særlige ordning, der er fastsat i artikel 26. Som

bemaerket (i fodnote 3 ovenfor) gaelder denne ordning i oevrigt ikke levering af tjenesteydelser af den beskaffenhed, der udbydes af Binder.

(23) - Domstolen har f.eks. fastslaaet, at grundlaget for den merværdiafgift, der skal betales til statskassen af en tilsluttet leverandoer i tilfaelde af levering af goder mod betaling ved hjælp af et kreditkort, indbefatter det pengebeløb, der er fradraget som provision til kortudstederen, naar prisen til sælgeren betales, se dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Bally, Sml. I, s. 2871. Se ligeledes M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, s. 241.

(24) - Se bl.a. dom af 5.2.1981, præmis 13, fodnote 21.

(25) - Den tyske regering har under retsmodet bemaerket, at det i betragtning af den frihed, der er overladt til virksomhederne til selv at fastsætte deres priser efter markedsforholdene, ville være ulovligt at etablere en forbindelse mellem en virksomheds omkostningsstruktur og de priser, den fastsætter, for derefter - paa grundlag af direktivets artikel 11 - at fastsætte et kriterium for opdeling af modydelsen paa de beroerte medlemsstater. Uden at ville gaa ind paa det oemtaalelige omraade for forbindelsen mellem fremstillingsomkostninger og priser, som jeg overlader til eksperterne i mikroøkonomi, finder jeg det evident, at omkostningerne paa ethvert marked, om end i forskelligt omfang, eftersom der er tale om dets stilling i forhold til de to yderpunkter, fuldstændig konkurrence og monopol, uundgåeligt afspejles i salgspriserne (naturligvis med undtagelse pr. definition af priser under omkostningerne eller »roeverpriser«), se R. Cooter og T. Ulen, *Law and Economics*, 1988, særlig s. 32-43. Eksistensen af denne forbindelse anerkendes f.eks. ligeledes i Domstolens praksis ved anvendelsen af traktatens artikel 86 paa omraadet for misbrug af dominerende stilling ved fastsættelse af urimelige eller for høje priser, se dom af 14.2.1978, sag 27/76, *United Brands mod Kommissionen*, Sml. s. 207, eller eliminerende priser (se dom af 3.7.1991, sag C-62/86, *AKZO mod Kommissionen*, Sml. I, s. 3359, og af 14.11.1996, sag C-333/94 P, *Tetra Pak mod Kommissionen*, Sml. I, s. 5951).

(26) - I denne forbindelse er jeg noget forbavset over den tyske regerings bemaerkning, hvorefter opholdets varighed ikke er et forhold af betydning for transportydelsen, særlig fordi der ikke er tale om nogen modydelse under opholdene. Selv om dette kan være rigtigt for saa vidt angaar de (korte og faa) ophold i forbindelse med en »ren« passagertransport, kan jeg ikke være enig i denne paastand for saa vidt angaar pakkerejser, jf. de grunde jeg har anført i teksten.

(27) - Dvs. en transport, der ikke omfatter andre tjenesteydelser (som f.eks. forplejning, indlogering og turistfoererledsagelse, der leveres i en pakkerejse mod en samlet pris) i forbindelse med transport af personer fra sted til sted.

(28) - I de to eksempler, som er anført i teksten, har jeg nemlig ikke vanskeligt ved at forestille mig, at man - paa grundlag af en samlet pris for hele ydelsen - kan naa frem til en rationel og velafbalanceret bestemmelse af afgiftsgrundlaget, alene paa grundlag af forholdet mellem de tilbagelagte strækninger. Anvendelsen af dette kriterium er dog ikke paa nogen maade tvunget af bestemmelsen i direktivets artikel 9, stk. 2, litra b), idet denne højst - i et særligt tilfaelde - er udtryk for anvendelse af det almindelige kriterium, der (gennem den direkte tilknytning til modydelsen) bygger paa omkostningerne ved fremstillingen af tjenesteydelsen.

Da resultaterne saaledes bliver ens for saa vidt angaar graenseoverskridende transporter af gods og »ren« passagertransport, kan man ikke af det af mig foreslaede kriterium og det kilometerbaserede kriterium udlede en udelukkende og generel legitimering af sidstnaevnte kriterium - ved anvendelsen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktivet - i forbindelse med alle transportydelser. Denne udvidelse synes mig i saerdeleshed udelukket med henblik paa dette forslag, netop i tilfaelde af sammensatte transaktioner, der - som de i hovedsagen omhandlede - er karakteriseret ved den forskellige tidsdimension (varighed og kontinuitet) af de afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige dele af tjenesteydelsen.

(29) - Dom af 2.6.1994, se fodnote 21.

(30) - Samme dom, praemis 19. Domstolen valgte ikke at foelge den opfattelse, den britiske og portugisiske regering havde givet udtryk for, og hvorefter afgiftsgrundlaget ved overdragelsen af goderne i et tilfaelde som det i hovedsagen foreliggende derimod skulle vaere den detailpris ved videresalg, der ville vaere blevet kraevet for de paagaeldende varer, saafremt disse var blevet optaget i korrespondancesaelgerens katalog.

(31) - Under den mundtlige forhandling har Kommissionen ligeledes henvist til Raadets forordning (EOEF) nr. 218/92 af 27.1.1992 om administrativt samarbejde inden for omraadet indirekte skatter (EFT L 24, s. 1), der - med henblik paa at forhindre, at medlemsstaterne mister skatteindtaegter - har indfoert procedurer for elektronisk overfoersel af data vedroerende moms mellem de nationale kompetente myndigheder, hvor der er tale om »transaktioner inden for Faellesskabet«. Disse oplysninger indsamles, oplagres og bearbejdes i saerlige databanker af disse myndigheder, netop paa grundlag af de oversigter, der er omhandlet i direktivets artikel 22, stk. 6, litra b). Jeg mener dog ikke, at denne forordning finder anvendelse paa tjenesteydelser af den beskaffenhed, som udbydes af Binder. De transaktioner inden for Faellesskabet, som er omhandlet i forordning nr. 218/92, omfatter nemlig for saa vidt angaar tjenesteydelser alene dem, der er omhandlet i direktivets artikel 28b, punkt C (om tjenesteydelser i form af EF-transport af goder), D (bydelser knyttet til tjenesteydelser i form af EF-transport af goder) og E (tjenesteydelser, der leveres af formidlere), der er indsat ved artikel 1, nr. 22, i direktiv 91/680, se fodnote 1.

(32) - Forbundsrepublikken Tyskland har alene benyttet sig af denne mulighed for saa vidt angaar graenseoverskridende passagertransport, der udfoeres af udenlandske busselskaber under lejlighedsvis bustransporter, jf. § 10, stk. 6, i UStG 1980, i medfoer af hvilken mervaerdiafgiften af disse transaktioner opkraeves paa grundlag af den gennemsnitlige modydelse for transporten pr. person og pr. kilometer for de straekninger, der er tilbagelagt i indlandet, beregnet og fastsat paa grundlag af de faktiske priser, saaledes at de ikke oever vaesentlig indflydelse paa den skyldige mervaerdiafgift.