

61996C0308

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Léger fremsat den 30. april 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 High Court of Justice ønsker oplyst, hvorvidt den i artikel 26 i sjette direktiv 77/388/EOEF (1) (herefter »sjette direktiv«) indeholdte særordning vedrørende moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, kan finde anvendelse paa en hotelejer, som mod betaling af et fast beløb ud over indkvartering tilbyder sine gæster transport til og fra hotellet samt en udflugt under opholdet.

2 Value Added Tax Tribunal, der skal tage stilling til et spoergsmaal, som foerst blev rejst for High Court of Justice, der besluttede at henvise sagen til foerstnaevnte ret, stiller supplerende spoergsmaal vedrørende beregningsmaaden for beskatningsgrundlaget, saafremt det laegges til grund, at hotelejeren er omfattet af ordningen i artikel 26.

3 Value Added Tax Tribunal ønsker naermere bestemt oplyst, hvordan man skal beregne beskatningsgrundlaget for en saadan transaktion, hvis saeregenskab er, at den paa en gang omfatter indkvartering, praesteret af hotelejeren som egen tjenesteydelse, der i princippet er omfattet af det faelles merværdiafgiftssystem, og ydelser, der er koebt hos tredjemand, og som direkte kommer den rejsende til gode, hvilket er en ydelsestype, der udtrykkeligt naevnes i artikel 26.

Den retlige baggrund

Artikel 26 i sjette direktiv

4 Artikel 26 i sjette direktiv indfoerer en undtagelse til den i dette direktiv fastlagte almindelige ordning vedrørende definitionen af beskatningsgrundlaget (2).

5 I artikel 26 bestemmes 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 gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

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

3. Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.

4. De merværdiafgiftsbeløb, der af andre afgiftspligtige personer føres 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.«

Britisk lovgivning

6 Artikel 26 i sjette direktiv var på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder blevet gennemført i britisk lovgivning ved section 37A i Value Added Tax Act 1983 (lov af 1983 om merværdiafgift) (3), samt ved Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (bekendtgørelse af 1987 om merværdiafgift for personer, der organiserer turistrejser).

7 Bestemmelserne i britisk lovgivning er præciseret i Commissioners of Customs & Excise's vejledning 709/5/88 med titlen »Tour Operator's Margin Scheme« af 1. april 1988 (ordning vedrørende beregningen af fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser), herefter »TOMS-ordningen«.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne for de nationale domstole og de præjudicielle spørgsmål

8 T.P. Madgett og R.M. Baldwin (herefter også »de sagsoegte i hovedsagen«) driver sammen (i form af et »partnership«) et hotel, Howden Court Hotel, i Devon, England. Hotellets gæster er pensionister (eller delvist pensionerede), som i gennemsnit opholder sig 6-7 dage på hotellet. 90% af gæsterne, som hovedsagelig kommer fra Nordengland, koeber 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. De øvrige gæster soerger selv for rejsen frem og tilbage. De får ingen udflugt og betaler en anden pris.

9 De sagsoegte i hovedsagen koeber transportydelserne af tredjemand i henhold til en aftale indgaaet med et busudlejningsselskab for hele sommersaesonen. Bussen afhenter gaesterne hver loerdag paa en raekke steder i Nordengland og bringer dem tilbage til de samme steder den foelgende fredag. Det er ligeledes muligt at tage bussen om tirsdagen og foretage en rundtur i Devon.

10 Madgett og Baldwin har altid vaeret af den opfattelse, at artikel 26 i sjette momsdirektiv ikke finder anvendelse paa dem, fordi de er hotelejere og ikke organiserer turistrejser.

11 Commissioners of Customs & Excise er imidlertid - hvilket fremgaar af afgiftsansaettelserne for perioden fra den 1. maj 1988 til den 31. januar 1993 - af den opfattelse, at de sagsoegte i hovedsagen skal svare afgift paa grundlag af, at de af dem organiserede rejser omfattes af artikel 26 i sjette direktiv.

Sag C-308/96

12 Madgett og Baldwin anlagde sag ved Value Added Tax Tribunal, som fandt, at artikel 26 ikke var anvendelig for deres vedkommende. Commissioners of Customs & Excise appellerede denne afgoerelse til High Court of Justice, der besluttede af udsaeette sagen og forelaegge Domstolen foelgende to praejudicielle spoergsmaal:

»1) Hvad er kriterierne for afgoerelsen 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 omsaetningsafgifter (sjette momsdirektiv) finder anvendelse paa? Det oenskes navnlig oplyst, om disse bestemmelser finder anvendelse paa transaktioner udoevet af en person, som, skoent vedkommende ikke er 'travel agent' ('et rejsebureau') eller 'tour operator' ('en person, der organiserer turistrejser') i disse udtryks almindelige betydning paa engelsk, til gavn for de rejsende praesterer tjenesteydelser af en art, som saedvanligvis praesteres af rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser?

2) Finder de naevnte bestemmelser, naar henses til besvarelsen af spoergsmaal 1, anvendelse paa transaktioner af den art, den foreliggende sag vedroerer, hvor ejerne af et hotel i det sydlige England som led i deres hotelvirksomhed for ét samlet beloeb tilbyder kunderne en uges ophold paa 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 koeber transporten af et busudlejningsselskab)?«

13 Under sagen for High Court of Justice fremsatte Madgett og Baldwin et nyt anbringende, nemlig at den fordelingsmetode, der var foreskrevet i vejledning 709/5/88 med henblik paa at bestemme fortjenesten hos den person, der organiserer turistrejser, var i modstrid med faellesskabsreglerne. High Court of Justice mente ikke, at den skulle tage stilling hertil, eftersom spoergsmaalet ikke var blevet behandlet af Value Added Tax Tribunal og derfor ikke var omfattet af appelsagen.

Sag C-94/97

14 Under de genoptagne retsforhandlinger for Value Added Tax Tribunal gjorde Madgett og Baldwin gaeldende, at den nationale bestemmelse om en omkostningsbaseret fordeling af den pris, den rejsende har betalt, paa de elementer i pakkerejsen, der er koebt hos tredjemand, og de elementer, som er hotellets egne ydelser, er i modstrid med faellesskabsretten. Efter deres opfattelse indeholder artikel 26 i sjette direktiv ingen undtagelse fra den regel, hvorefter det afgiftspligtige beloeb for egne ydelser skal vurderes i overensstemmelse med dette direktivs artikel 11, selv om disse tjenesteydelser indgaar i en pakke, der ogsaa indeholder tjenesteydelser koebt

af tredjemand.

15 Commissioners of Customs & Excise gjorde gaeldende, at vejledning 709/5/88 er i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 26, naar den fastsaetter, at fortjenstmargenen for en person, der organiserer turistrejser, skal beregnes paa grundlag af den faktiske pris for de ydelser, som er koebt af tredjemand.

16 Value Added Tax Tribunal besluttede derefter at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

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

1) Paa hvilket grundlag skal fortjenstmargenen for en person, der organiserer turistrejser, da beregnes efter en korrekt fortolkning af artikel 26 i tilfaelde, hvor denne person ved én enkelt transaktion udfoerer en tjenesteydelse for den rejsende, hvoraf en del leveres til den person, der organiserer turistrejser, af andre afgiftspligtige personer ('ydelser koebt 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 saaledes,

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

b) at medlemsstaterne bemyndiges til at kraeve en fordeling paa grundlag af saadanne omkostninger i) generelt eller ii) i tilfaelde af transaktioner af den i denne sag omhandlede art, eller

c) at en saadan fordeling kan foretages i overensstemmelse med de saedvanlige principper for fastsaettelsen af beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11?»

Indledende bemaerkninger

17 For at goere det lettere at forstaa hovedsagens faktiske omstaendigheder og det naermere indhold af reglerne for fastsaettelse af beskatningsgrundlaget finder jeg det hensigtsmaessigt paa dette sted at praecisere, hvorfor de sagsoegte i hovedsagen kan finde, at det er i deres interesse fortsat at vaere omfattet af den i sjette direktiv indeholdte almindelige afgiftsordning og ikke af ordningen i artikel 26.

18 Ud fra et rent matematisk synspunkt bliver momsen den samme, uanset hvilken ordning der anvendes. Beskatning af modvaerdien af en tjenesteydelse, med fradrag af indgaaende afgift betalt af tjenesteyderen for leveringen af ydelser, eller beskatning af fortjenesten paa denne ydelse giver det samme momsbeloeb.

19 En erhvervsdrivende, der baade leverer egne ydelser, som ikke indgaar i en pakke, og egne ydelser, som leveres sammen med ydelser koebt af tredjemand, mod betaling af en fast pris for pakken, er imidlertid underlagt to forskellige afgiftsordninger. Han har saaledes visse administrative forpligtelser, eftersom han skal fordele sin omsaetning mellem de gaeldende afgiftsordninger.

De af High Court of Justice forelagte spoergsmaal

20 Med det foerste spoergsmaal oensker High Court of Justice oplyst, om saerordningen med hensyn til moms i artikel 26 i sjette direktiv finder anvendelse paa tjenesteydelser, der praesteres af en erhvervsdrivende, som ifoelge national ret ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, naar disse tjenesteydelser er af samme art som dem, som saedvanligvis

praesteres af saadanne bureauer eller personer.

21 Domstolen anmodes saaledes i det vaesentlige om at afgraense begreberne rejsebureau og person, der organiserer turistrejser.

22 Med henblik paa at fortolke direktivet maa der, i overensstemmelse med Domstolens faste praksis (4), foretages en undersoegelse af dets ordlyd samt en klarlaeggelse af faellesskabslovgivers maal med ordningen.

23 Sjette direktiv giver ingen definition af de anvendte udtryk, hvilket goer anvendelsen af artikel 26 afhaengig af den betydning, som medlemsstaterne tillaegger disse udtryk.

24 Disse udtryk er imidlertid faellesskabsretlige begreber, hvis afgraensning ikke kan overlades til medlemsstaternes skoen (5). I oevrigt er sjette direktivs hovedformaal at harmonisere medlemsstaternes lovgivning om merværdiafgift. Derfor kan anvendelsen af et formelt kriterium, der goer anvendelsen af den i artikel 26 indeholdte ordning afhaengig af den juridiske status, som medlemsstaterne har tillagt de erhvervsdrivende, som betegnes som rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser (herefter »rejsebureauer«), risikere at bringe en ensartet anvendelse af bestemmelsen inden for Faellesskabet i fare (6).

25 Formaalet med bestemmelsen goer det muligt at paavise elementerne i en fortolkning, der er brugbar, og som stemmer overens med den i sjette direktiv kraevende harmonisering.

26 Dette fremgaar tydeligt af Domstolens dom af 12. november 1992, Van Ginkel, hvorefter:

»De tjenesteydelser ... [som rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser] 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.

Paa grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udfoeres, ville der for virksomhederne vaere 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.

For at tilpasse de gaeldende regler til denne saerlige form for virksomhed har faellesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, 3 og 4, indfoert en saerordning med hensyn til moms ...« (7).

27 Ordningen i artikel 26 er saaledes begrundet med hensynet til rejsebureauernes saerlige virksomhedsform, idet disse praesterer tjenesteydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, der oftest befinder sig i andre medlemsstater. Artikel 26 tilsigter derfor at eliminere de vanskeligheder, der opstaar som foelge af mange forskellige administrative formaliteter i de forskellige ordninger i medlemsstaterne, ved at fastsaette ét enkelt beskatningssted og én beskatningsordning for rejsebureauets fortjeneste. Dette fritages dermed for at opfylde visse bindende krav fra skattemyndighederne i de oevrige medlemsstater og udgaar dobbeltbeskatning, da afgift betalt i en anden medlemsstat ikke uden besvaer kunne traekkes fra og, paa det stadium hvori faellesskabsretten befandt sig, da sjette direktiv blev vedtaget, var vanskelig at faa godtgjort.

28 Som samtlige af de regeringer, der har afgivet indlaeg i sagen, og som Kommissionen er jeg af den opfattelse, at disse grunde taler for, at ordningen i artikel 26 ikke begrænses til kun at omfatte erhvervsdrivende, der formelt betegnes som rejsebureauvirksomheder. Efter min opfattelse er det hensigtsmaessigt at tillaege de omtvistede begreber en funktionel betydning baseret paa arten af den paagaeldende erhvervsdrivendes virksomhed.

29 Det, der karakteriserer den virksomhed, som udfoeres af et rejsebureau, forsvinder ikke, blot fordi den erhvervsdrivende, der kontraherer med den rejsende, ikke er et rejsebureau i den

betydning, som den paagaeldende medlemsstat har tillagt dette begreb.

30 Faellesskabslovgivers oenske om forenkling gaelder ligeledes for to erhvervsdrivende, der udoever en identisk virksomhed og saaledes logisk staar over for sammenlignelige vanskeligheder.

31 Dette er netop et udtryk for princippet om momsneutralitet. Som den tyske regering med foeje fremhaever, ville en selektiv anvendelse paa ensartede aktiviteter af et system, der har til formaal at forenkle de paagaeldende erhvervsdrivendes afgiftsmaessige forpligtelser, uden grund tilgodese en enkelt kategori af erhvervsdrivende. De oevriges virksomhed ville blive hindret som foelge af de vanskeligheder, der skyldes lokaliseringen af tjenesteydelserne.

32 Ifoelge Domstolen er et af de grundlaeggende elementer i momssystemet afskaffelsen af de faktorer, der vil kunne forvride konkurrencen nationalt og paa faellesskabsplan (8). Saadanne konkurrenceforvridninger kan undgaas, saafremt artikel 26 opfattes saaledes, at den omfatter aktiviteter, der er sammenlignelige paa grundlag af objektive kriterier og ikke paa grundlag af den omstaendighed, at en erhvervsdrivende paa forhaand er henfoert til en bestemt kategori, skoent en vaesentlig del af dennes aktivitet bestaar i levering af tjenesteydelser, som henhoerer under en anden kategori (9).

33 Ordningen i artikel 26 skal saaledes finde anvendelse paa erhvervsdrivende, der regelmaessigt arrangerer rejser eller turistrejser, og som benytter andre afgiftspligtige personer for at kunne levere de tjenesteydelser, der er normale i forbindelse med denne virksomhed, saasom indkvartering og transport.

34 Det er vanskeligt at definere kriterierne for at udpege de erhvervsdrivende, der udoever rejsebureauvirksomhed i sjette direktivs artikel 26's forstand, i tilfaelde hvor nogle af de praesterede ydelser leveres af den erhvervsdrivende selv, medens andre koebes af tredjemand. Det fremgaar af indlaeggene i sagen, at et hotel kan yde sine gaester tjenesteydelser leveret af tredjemand, som strengt taget ikke har noget med hoteldrift at goere, uden at det af den grund, efter min mening, skal klassificeres som et rejsebureau. Dette er tilfaeldet, naar et hotel soerger for taxa til sine gaester med henblik paa at bringe disse til en naervedliggende banegaard eller lufthavn.

35 Der er en vis hjaelp at hente i det af den tyske regering anvendte kriterium, hvorefter den aktivitet, der udoeves af en erhvervsdrivende, hvis forretning ikke har til formaal at organisere rejser eller turistbesoeg, ikke aendrer karakter, naar de til hans aktivitet knyttede ydelser forbliver biydelser.

36 Jeg mener, at ydelsen udgoer en biydelse, naar den paa den ene side bidrager til den rette udfoerelse af hovedydelsen og paa den anden side udgoer en ganske lille del af pakkerejsens pris i forhold til hovedydelsen. Den er ikke for gaesterne et maal i sig selv eller en selvstaendig ydelse, men et middel til at udnytte hovedydelsen paa de bedst mulige betingelser.

37 Saaledes forholder det sig f.eks. med den lokale transport, et hotel kan soerge for med henblik paa at bringe sine gaester til naervedliggende destinationer.

38 Derimod kan en tjenesteydelse ligestilles med den erhvervsdrivendes hovedydelse, saafremt den relative del, den udgoer af det fulde beloeb, som den rejsende betaler, er vaesentlig, saaledes at ydelsen ikke kan anses for en biydelse i forhold til de oevrige praesterede ydelser, enten henset til prisen eller vaerdien fra kundens synspunkt. Det skal tilfoejes, at en ydelse, for at kunne anses for en hovedydelse, skal leveres med en vis hyppighed; hvis leveringen kun sker rent lejlighedsvis, anses den for en biydelse.

39 Naar et hotel saaledes regelmaessigt, ud over indkvartering, tilbyder sine gaester ydelser, der, som f.eks en udflugt, ligger uden for hotelejerens traditionelle opgaver, og hvis udfoerelse ikke kan undgaa at have maerkbare foelger for den faste pris, der anvendes, mener jeg ikke, at de tilknyttede ydelser kan betragtes som biydelser. Som foelge af disse faar den erhvervsdrivendes aktivitet en anden karakter.

40 I dette tilfaelde boer den erhvervsdrivende vaere omfattet af bestemmelserne i artikel 26 i sjette direktiv, selv om han efter national ret ikke anses for et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser.

41 Det andet af High Court of Justice stillede spoergsmaal vedroerer anvendelsen i hovedsagen af faelleskabsreglerne og ikke disses fortolkning. Ligesom Kommissionen mener jeg ikke, at Domstolen skal afgoere tvisten i den nationale domstols sted, og at det er den nationale domstol, der henset til alle de faktiske oplysninger, som den har til raadighed, og navnlig til dens kendskab til de udefra koebte tjenesteydelsers andel af pakkens pris, skal afgoere sagen paa grundlag af besvarelsen af det foerste spoergsmaal.

De af Value Added Tax Tribunal forelagte spoergsmaal

42 Value Added Tax Tribunal laegger den antagelse til grund, at artikel 26 i sjette direktiv finder anvendelse paa en erhvervsdrivende - som ifoelge national ret ikke betragtes som et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser - der mod betaling af et fast beloeb leverer sine kunder tjenesteydelser, som dels bestaar af egne ydelser, dels af ydelser koebt hos tredjemand. Den nationale domstol oensker oplyst, hvorledes den afgiftspligtige fortjenstmargen paa de leverede ydelser skal beregnes efter artikel 26.

43 Med dette formaal for oeje oensker Value Added Tax Tribunal at faa angivet beregningsgrundlaget for de elementer, som prisen bestaar af.

44 Indledningsvis er det hensigtsmaessigt at praecisere anvendelsesomraadet for artikel 26 i et saadant tilfaelde, hvor en fast pris omfatter forskellige slags ydelser, nemlig egne ydelser og ydelser koebt hos andre.

45 I modsætning til de oevrige parter, der har afgivet indlaeg i sagen, mener den svenske regering, at beskatningsordningen for fortjenstmargenen finder anvendelse paa samtlige ydelser. Ifoelge den svenske regering vil en selektiv anvendelse af artikel 26 medfoere konkurrencefordrejning mellem de rejsebureauer, der baade leverer ydelser koebt hos andre og egne ydelser - for hvilke momssatserne kan vaere forskellige - og de rejsebureauer, der udelukkende praesterer ydelser koebt hos andre, som typisk er omfattet af den samme momssats. En generel anvendelse af artikel 26 paa alle tjenesteydelser vil hindre saadanne forvridninger ved at underlaegge egne ydelser ordningen for koebte ydelser.

46 Den af den svenske regering foreslaaede loesning goer det bestemt muligt at undgaa vanskelighederne ved de fordelinger, som er noedvendige, saafremt der i samme kontrakt optraeder to forskellige afgiftssystemer.

47 Imidlertid mener jeg, at loesningen hverken er i overensstemmelse med ordlyden af eller aanden i sjette direktivs artikel 26.

48 I artikel 26, stk. 1, praeciseres det tydeligt, at den heri indeholdte ordning finder anvendelse paa rejsebureauer, som »... til rejsens gennemfoerelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der praesteres af andre afgiftspligtige personer ...« (10).

49 Fremgangsmaaden for beregning af beskatningsgrundlaget, saaledes som den er fastlagt i artikel 26, stk. 2, bestaar i fra det samlede beloeb uden mervaerdiatgift, der skal betales af den

rejsende, at fratrække »rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for saa vidt disse transaktioner direkte komme den rejsende til gode« (11).

50 Bestemmelsen henviser intetsteds til egne ydelser, og det er utaenkeligt, at denne manglende henvisning betyder, at beloebet for egne ydelser, eftersom det ikke figurerer i det beloeb, der skal fratrækkes, forbliver inkluderet i beskatningsgrundlaget. Konklusionen maa foelgelig vaere, at denne ydelseskategori henhoerer under en anden afgiftsordning.

51 Det af lovgiver tilstraebte maal om at tilpasse de gaeldende regler til aktiviteter af den saerlige karakter, som et rejsebureau udoever, bekræfter dette synspunkt. Oftest finder leveringen af egne ydelser sted i den medlemsstat, hvor den erhvervsdrivende har etableret hovedsaedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast kontor, som ligeledes er beskatningsstedet for de koebte ydelser ifoelge artikel 26. Beskatningsstedet for disse ydelser er saaledes det samme som beskatningsstedet for egne ydelser, ligesom naar en erhvervsdrivende udelukkende anvender koebte ydelser, og konsekvensen heraf er for det foerste, at konkurrenceforvridninger mellem erhvervsdrivende, som den svenske regering ser som et problem, ikke vil vaere ofte forekommende, og for det andet, at anvendelsen af artikel 26 paa egne ydelser i dette tilfaelde ikke har den samme interesse fra et forenklingssynspunkt.

52 Paa lovgivningens nuvaerende stadium er den fordrejning, som efter min mening boer undgaas, den, der foelger af anvendelsen af to forskellige afgiftsordninger - beregningsmaaden for beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11 i sjette direktiv og den i artikel 26 indeholdte - paa identiske aktiviteter, der udoeves under samme betingelser, det vil sige ved hjælp af ydelser koebt hos tredjemand.

53 Jeg konkluderer derfor, at ordningen i artikel 26 alene finder anvendelse paa disse ydelser.

54 Det foelger heraf, at den afgiftspligtige person skal foretage to fordelingsoperationer vedroerende det beloeb, som kunderne har betalt for pakken, for saaledes at udskille fortjenesten paa de koebte ydelser.

55 Den foerste fordeling goer det muligt at fastlaegge den samlede fortjeneste ved at fratrække de omkostninger, der er afholdt til at producere egne ydelser og koebte ydelser.

56 Ved den anden sondres der mellem de respektive fortjenstmargener for hver ydelseskategori med henblik paa at udskille beskatningsgrundlaget for de koebte ydelser.

57 Artikel 26 i sjette direktiv fastsaetter beregningsmaaden for den afgiftspligtige fortjenstmargen, der er opnaaet ved levering af tjenesteydelser, som er koebt hos tredjemand. I denne forbindelse naevner bestemmelsen rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, og naar dette beloeb traekkes fra det samlede beloeb uden merværdiavgift, der skal betaales af den rejsende, fremkommer den afgiftspligtige fortjenstmargen.

58 Men eftersom bestemmelsen ikke omfatter det tilfaelde, hvor blandede ydelser præsteres mod betaling af en fast pris, indeholder den ingen metode til at udskille fortjenesten af koebte ydelser fra beloebet for egne ydelser.

59 De af den nationale ret forelagte spoergsmaal vedroerer den referenceenhed, der skal anvendes med henblik paa at vurdere de omkostninger, der - naar de fradrages - goer det muligt at fastsaette fortjenstmargenen. Den nationale ret foreslaar to mulige metoder, hvoraf den ene bygger paa omkostningerne og den anden paa vaerdien af de elementer, som prisen bestaar af.

60 Den første metode svarer til den britiske TOMS-ordning. Den støttes af Det Forenede Kongeriges regering og den tyske regering. Den erhvervsdrivende udregner sine samlede omkostninger til levering af blandede ydelser mod betalingen af den faste pris. Disse omkostninger omfatter dels de beløb, den erhvervsdrivende har betalt for købte ydelser, dels de omkostninger, som er påløbet ved leveringen af egne ydelser. Den fælles fortjenstmargen for de to typer ydelser opnaas ved at trække de samlede omkostninger fra de beløb, der er modtaget for pakken.

Den fælles fortjenstmargen opdeles derefter i sine to bestanddele: fortjenesten på købte ydelser og fortjenesten på egne ydelser. Dette sker ved at foretage fordelingen på grundlag af forholdet mellem udgifterne til købte ydelser og omkostningerne ved egne ydelser.

Fortjenesten på købte ydelser er omfattet af ordningen i artikel 26, og fortjenesten på egne ydelser beskattes i overensstemmelse med den almindelige ordning i sjette direktiv.

61 Den anden metode, som støttes af de sagsoegte i hovedsagen og Kommissionen, bygger på markedsværdien af prislelementerne. Med andre ord skal den erhvervsdrivendes omkostninger ifølge Madgett og Baldwin beregnes i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, som henviser til det beløb, der modtages som modværdi for de leverede tjenesteydelser.

62 En sidste mulighed, som foreslaas af den svenske regering, består i at udregne beskatningsgrundlaget, med henblik på at sikre afgiftsneutralitet, under henvisning til de faktiske omkostninger for købte ydelser og til det beløb, som den erhvervsdrivende ville have betalt, saafremt han havde købt sine egne ydelser hos tredjemand. Den svenske regering foreslaar at anvende engrosprisen for de sidstnævnte ydelser. Denne udregnes på grundlag af salgsprisen for en lignende ydelse fra tredjemand. Det skal bemærkes, at denne beregningsmåde finder anvendelse i forbindelse med beskatning af den fælles fortjenstmargen for de forskellige ydelser.

63 Den selektive anvendelse af momsordningen for rejsebureauer, som jeg foreslaar, kunne begrunde en beregning af egne ydelser i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, eftersom disse forbliver underlagt momsordningens almindelige regler.

64 Ifølge Domstolen udgøres beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse af alt, hvad der udgør modværdi for tjenesteydelsen, idet denne modværdi har en subjektiv værdi, eftersom beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (12). Dette er et udtryk for princippet om, at det udelukkende er de kontraherende parter, som fastsætter den pris, der kan forlanges henset til de kriterier, som de finder hensigtsmæssige. Det kan utvivlsomt formodes, at de, som følge af deres interesse i økonomisk effektivitet, fastsætter priserne på grundlag af objektive kriterier, men beskatningsgrundlaget kan ikke fastsættes ud fra en hypotetisk rationel adfærd. Det bør være den faktiske økonomiske transaktion, der skal beskattes.

65 Denne fremgangsmåde kan imidlertid ikke overføres uden videre på den foreliggende sag. Forekomsten af en pakkepris, som uden nogen opdeling omfatter begge kategorier af tjenesteydelser, er til hinder for, at beskatningsgrundlaget fastsættes ud fra modværdien i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), af egne ydelser leveret i forbindelse med pakkerejsen. Det er ikke muligt at udskille denne modværdi fra resten af pakken, hvorfor fortjenesten af de hos tredjemand købte ydelser ikke kan fastslås på denne måde.

66 Kommissionen foreslaar ikke desto mindre, at modvaerdien opgoeres under henvisning til markedsvaerdien af de elementer, som indgaar i de egne ydelser. Den foreslaar, at man baserer sig paa den vaerelsespris, som hotellet har kraevet af gaester, der ikke benytter sig af en pakkerejse, dvs. naar disse selv soerger for transport og ikke deltager i en udflugt.

67 Jeg mener imidlertid, at begge de foreslaaede metoder indeholder et element af vilkaarlighed, hvilket betyder, at kriteriet om, at beskatningsgrundlaget noje skal svare til den faktiske oekonomiske transaktion, ikke er et kriterium, som goer det muligt at vaelge en metode frem for en anden.

68 Den af Kommissionen foreslaaede metode forudsætter, at prisen for indkvarteringen, der praesteres som egen ydelse i forbindelse med pakkerejsen, er identisk med prisen for indkvartering, naar denne tilbydes som enkeltstaaende ydelse.

69 Den erhvervsdrivende kan imidlertid have besluttet at tilbyde den samme ydelse til en forskellig pris. Det er ikke usaedvanligt, at en pakkerejse giver anledning til, at en ydelse tilbydes til en lavere pris for at goere tilbuddet med blandede ydelser mere attraktivt. Markedet for blandede ydelser er ikke fuldstaendig det samme som markedet for indkvartering, hvorfor markedsprisen for bestanddelene ikke noedvendigvis afspejler sig i indkvarteringsprisen.

70 Foelgelig har denne beregningsmetode den svaghed, at den er noget upraecis.

71 Den af Det Forenede Kongeriges regering og den tyske regering foreslaaede metode har efter min mening lignende mangler. Selv om denne beregningsmaade som foerste led henviser til konkrete vaerdier, nemlig omkostningerne ved de udfoerte ydelser, fortsaetter den med et fradrag, som ikke har noget med de faktiske forhold omkring den afgiftspligtige transaktion at goere, med henblik paa at opdele den faelles fortjenstmargen mellem fortjenesten af koebte ydelser og fortjenesten af egne ydelser. Man kan jo ikke gaa ud fra, at fortjenesten paa de respektive ydelser, som pakkerejsen bestaar af, staar i forhold til deres forholdsmaessige andel af de respektive omkostninger. Det er saaledes mindst lige saa vilkaarligt at basere en regel paa en saadan forholdsmaessighed som at sige, at prisen for egne ydelser i pakkerejsen er den samme som disses pris, naar de er uden for pakken.

72 Den svenske regerings metode indebaerer noedvendigvis, at man som sammenligningsfaktor anvender gennemsnitsprisen paa lignende ydelser, der praesteres af andre erhvervsdrivende. OEnsket om at henvise til en repraesentativ vaerdi ved hjalp af en saadan vurdering er legitimt. Det beloeb, man naar frem til, er imidlertid i vidt omfang fiktivt, eftersom det ikke har nogen direkte sammenhaeng med den ydelse, der skal beskattes. Endvidere er der risiko for, at tallet er upraecist, idet det valgte gennemsnit kan bestrides og saaledes blive genstand for tvist mellem eksperter.

73 Man boer derfor afstaa fra at vaelge en metode, blot fordi den paa trovaerdig maade afspejler pakkerejsens egentlige struktur.

74 Jeg foreslaar derfor Domstolen at vaelge den af de sagsoegte i hovedsagen og Kommissionen foreslaaede metode, uanset dens ufuldkommenhed, som giver anledning til de faerreste praktiske anvendelsesvanskeligheder, samtidig med at man ikke stoeder paa vaesentlige problemer hvad angaar lovligheden.

75 Som foerste trin skal prisen for ydelser koebt udefra traekkes fra pakkens pris som betalt af forbrugereren. Disse to elementer er ubestridelige, eftersom de er faktiske data. Dette stemmer endvidere overens med artikel 26.

76 En ordning, hvorefter markedsværdien af egne ydelser fratrækkes, har det fortrin, at den er enkel, men afspejler, som allerede nævnt, ikke præcist prisstrukturen af disse ydelser i pakkerejsen. Medens man ifølge den metode, som er baseret på omkostningsberegningen, skal fastsætte den afgiftspligtige fortjeneste på grundlag af den fælles fortjenstmargen, er det ikke her nødvendigt at sondre mellem de enkelte bestanddele af ydelsernes værdi (13). Fortjenesten og omkostningerne udgør tilsammen referenceværdien af egne ydelser, som det er tilstrækkeligt at trække fra pakkens pris for at opnå værdien af de købte ydelser. Ved at trække den pris fra, der er betalt for sidstnævnte ydelser, finder man, som ovenfor nævnt, den afgiftspligtige fortjeneste, uden at det er nødvendigt at opdele værdien af egne ydelser.

77 Endvidere kræver den omkostningsbaserede metode en kompliceret rekonstruktion af de forskellige elementer af kostprisen, som ikke kan udfores uden en fordeling af generalomkostningerne mellem egne ydelser, som, når de fratrækkes i pakkeprisen, giver den fælles fortjeneste, der anvendes til at beregne beskatningsgrundlaget, og egne ydelser, som udfores uden for pakken.

78 Ved anvendelse af markedsværdien undgaas endvidere tvivl om, hvilken art omkostninger der skal fratrækkes. Faktisk tillader sjette direktivs artikel 26, stk. 2, tredje punktum, fratrækning af rejsebureauets faktiske omkostninger for købte ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode. Derfor er generalomkostninger, som ikke opfylder denne betingelse, men som ikke desto mindre indgår i den erhvervsdrivendes samlede aktivitet, en del af den afgiftspligtige fortjeneste fra købte ydelser, men ikke af fortjenesten fra egne ydelser. Beregningen af omkostningerne ville nødvendigvis kræve en fordeling af disse omkostninger mellem disse to ydelseskategorier. Markedsværdien af egne ydelser omfatter imidlertid allerede omkostningerne, og det er ikke nødvendigt at udskille dem med henblik på beregning af fortjenesten af købte ydelser.

79 Endelig kritiserer den tyske regering denne vurderingsmetode for ikke at basere sig på de samme referenceenheder, eftersom man både trækker en omkostning fra pakkens pris, nemlig omkostningen for købte ydelser, som direkte kommer den rejsende til gode, og en værdi, nemlig værdien af egne ydelser.

80 Denne omstændighed behøver ikke efter min mening at forandre beregningen af beskatningsgrundlaget, eftersom pakkerejsen selv udgør en værdi, som består af forskellige omkostninger og fortjenester. Idet målet med den valgte metode er at udskille den afgiftspligtige fortjeneste på købte ydelser, er det muligt fra pakkens pris at fratrække egne ydelsers markedsværdi, som omfatter omkostninger og fortjeneste ved disse ydelser.

81 På baggrund af ovenstaaende konkluderer jeg foelgelig, at fortjenstmargenen skal beregnes på grundlag af markedsværdien af egne ydelser.

Forslag til afgørelse

82 På baggrund af det anførte foreslaar jeg Domstolen at besvare de af High Court of Justice, Queen's Bench Division, stillede præjudicielle spørgsmål saaledes:

»1) Artikel 26 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at udtrykkene 'rejsebureau' og 'person, der organiserer turistrejser' finder anvendelse på en erhvervsdrivende, som, selv om han ifølge national ret ikke udøver sådan virksomhed, regelmaessigt og i eget navn over for den rejsende organiserer turistrejser ved hjælp af tjenesteydelser, der leveres direkte til den rejsende fra andre afgiftspligtige personer.

Naar de tjenesteydelser, som kommer den rejsende til gode, delvist leveres af disse andre afgiftspligtige personer, delvist af den erhvervsdrivende selv, kan sidstnævnte ikke anses for 'et rejsebureau' eller 'en person, der organiserer turistrejser' i artikel 26's forstand, hvis de af tredjemand direkte leverede tjenesteydelser er bydelser i forhold til de andre ydelser.

2) Det påhviler den nationale ret at træffe afgørelsen i hovedsagen på grundlag af besvarelsen af første spørgsmål.»

83 Jeg foreslår Domstolen at besvare de af Value Added Tax Tribunal forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Naar en erhvervsdrivende, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 26 i sjette direktiv 77/388, mod betaling af et fast beløb udfører transaktioner, som består af ydelser, der dels leveres af ham selv, dels af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i nævnte artikel 26, udelukkende anvendelse på sidstnævnte ydelser, i det omfang disse direkte kommer den rejsende til gode.

Fortjenstmargenen, der udgør beskatningsgrundlaget i den i artikel 26, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 omtalte betydning, fremkommer ved at fordele prisen på pakkereisen uden afgift mellem egne ydelser og ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer på grundlag af markedsværdien af egne ydelser.»

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

(2) - De almindelige regler for fastlæggelse af beskatningsgrundlaget findes i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, der præciserer, at beskatningsgrundlaget for hovedparten af tjenesteydelser er »... den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af ... aftageren eller tredjemand ...«.

(3) - De tilsvarende bestemmelser findes i dag i section 53 i Value Added Tax Act 1994.

(4) - Jf. f.eks. dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 47.

(5) - Jf. f.eks. om et andet fællesskabsudtryk i sjette direktiv, udtrykket »afgiftsunddragelse«, dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, Sml. s. 3937, præmis 20.

(6) - Ifølge niende betragtning til sjette direktiv bør beskatningsgrundlaget ligeledes harmoniseres »... for at anvendelsen af fællesskabssatsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater«.

(7) - Sag C-163/91, Sml. I, s. 5723, præmis 13, 14 og 15. Min fremhævelse.

(8) - *Dommen i sagen Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, a.st., praemis 23.*

(9) - *Jf. hvad angaar definitionen, i henhold til objektive kriterier, beregningsgrundlag for moms, samme dom, praemis 23.*

(10) - *Min fremhaevelse.*

(11) - *Min fremhaevelse.*

(12) - *Jf. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, praemis 10-13, og af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, praemis 16.*

(13) - *Ligesom ved den omkostningsbaserede metode kraever den svenske regerings forslag, at man fastsaetter den del af vaerdien af egne ydelser, der udgoer fortjenesten af disse ydelser, for saaledes at naa frem til den faelles fortjeneste, som ifoelge denne regering skal beskattes i sin helhed.*