

62001C0149

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tizzano fremsat den 12. september 2002. - Commissioners of Customs & Excise mod First Choice Holidays plc. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Forenede Kongerige. - Sjette momsdirektiv - artikel 26, stk. 2 - særordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser - beskatningsgrundlag - fortjenstmargen - samlede beløb, der skal betales af den rejsende. - Sag C-149/01.

Samling af Afgørelser 2003 side I-06289

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1. Ved kendelse af 13. marts 2001 har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende artikel 26, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette momsdirektiv«) . Court of Appeal ønsker navnlig oplyst, om begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, der er omhandlet i artikel 26, stk. 2, omfatter et beløb, som et rejsebureau, der optræder som agent for regning af en, der organiserer turistrejser (tour operator), har betalt denne ud over den pris, som køberen af en arrangeret rejse har betalt.

I - Retsforskrifter

A - Fællesskabsbestemmelser

2. Sjette momsdirektivs artikel 26 indfører en særlig ordning til fastsættelse af afgiftsgrundlaget for merværdiafgiften (herefter »moms«) vedrørende bestemte transaktioner hos rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Artikel 26, stk. 1 og 2, fastsætter følgende:

»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så 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 udføres 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.«

B - Nationale bestemmelser

3. Den særlige ordning i sjette momsdirektivs artikel 26 er i Det Forenede Kongeriges lovgivning kendt som Tour Operators' Margin Scheme (ordning vedrørende beregningen af fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser, herefter »TOMS«). Der er givet regler for ordningen i section 53 i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om moms) og i Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (bekendtgørelse af 1987 om moms for personer, der organiserer turistrejser). TOMS' funktion er præciseret i VAT Leaflet 709/5/88 (vejledning 709/5/88 om moms) fra Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) .

II - De faktiske omstændigheder, den nationale procedure og det præjudicielle spørgsmål

A - De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen

4. Ifølge det i forelæggelseskendelsen angivne organiserer First Choice Holidays pakkerejser, der udbydes i et katalog og sælges til kunderne gennem rejsebureauer. Det er i de aftaler, der regulerer forholdet mellem First Choice og selskabets rejsebureauer, alene fastsat, at for hver solgt rejse skal rejsebureauet betale First Choice katalogprisen, og det opkræver selv en provision, der svarer til en bestemt procentdel (sædvanligvis 10%) af prisen. Der er derimod ikke fastsat noget i aftalerne om den pris, der skal faktureres kunderne, hvorfor det står rejsebureauerne frit for at yde rabat på katalogpriserne. Rejsebureauerne skal således, hver gang de yder rabat, bære differencen mellem katalogprisen for rejsen og den pris, der rent faktisk betales af køberen af rejsen.

5. First Choice har ifølge forelæggelseskendelsen sædvanligvis ikke kendskab til, at selskabets rejser sælges til nedsatte priser, eller til det rabatbeløb, der anvendes. Kunderne er uvidende om de finansielle aftaler mellem First Choice og selskabets rejsebureauer. Det fremgår desuden af kendelsen, at det omhandlede rabatbeløb i de fleste tilfælde er mindre end den provision, First Choice skylder rejsebureauet, idet det dog til tider kan være lig den eller endog overstige den.

6. Ved salget af en rejse opkræver rejsebureauet således prisen af køberen og betaler den til First Choice, idet bureauet i påkommende tilfælde supplerer den med et beløb, der svarer til den anvendte rabat. Samtidig fratrækker rejsebureauet imidlertid den provision, der tilkommer det for salget - pålagt moms - fra det beløb, der skyldes First Choice. Den endelige betaling, som First Choice modtager, er således fratrukket den provision, der skyldes rejsebureauet, samt momsen på denne provision.

B - Den nationale procedure og det præjudicielle spørgsmål

7. Ifølge det, der fremgår af sagen, har First Choice beregnet selskabets afgiftspligtige fortjenstmargen med henblik på anvendelsen af TOMS på grundlag af det samlede beløb, som det havde modtaget fra rejsebureauerne, uafhængigt af, om disse havde ydet rabat eller ej til køberne af rejserne. Ved skrivelse af 29. september 1998 anmodede selskabet imidlertid Commissioners om tilbagebetaling af betalt moms for et beløb på 921 456 GBP, da det ved beregningen af den afgiftspligtige fortjenstmargen alene skulle have indberegnet den pris for rejserne, som køberne rent faktisk havde betalt, og ikke de beløb, der svarede til eventuelle rabatter, som rejsebureauerne havde givet, og som disse skulle bære udgiften for. Commissioners afviste imidlertid First Choices anmodning ved skrivelse af 9. oktober 1998, idet myndigheden bestred denne fortolkning.

8. First Choice indbragte herefter Commissioners' afslag for VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), der ved afgørelse af 22. november 1999 gav First Choice medhold. Retten var af den opfattelse, at differencen mellem katalogprisen for rejserne og den pris, der faktisk faktureres køberne, som rejsebureauerne bærer udgiften for og som disse har betalt First Choice, ikke skal inkluderes i beregningen af den afgiftspligtige fortjenstmargen med henblik på anvendelsen af TOMS. Commissioners appellerede denne afgørelse til High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), der imidlertid ved dom af 28. juni 2000 stadfæstede førsteinstansens dom. High Court udelukkede i denne afgørelse, at den prisdifference, som rejsebureauerne har betalt First Choice, kan være et beløb, »der skal betales af den rejsende«, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2. High Court fandt i øvrigt under alle omstændigheder, at VAT and Duties Tribunals vurdering, hvorefter dette beløb var betalingen som modydelse for muligheden for frit at fastsætte prisen for rejsen, udgjorde en konstatering af de faktiske omstændigheder, som ikke kunne tages op til fornyet behandling under en appel .

9. Commissioners appellerede High Courts dom til Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), der udsatte sagen og forelagde Domstolen følgende spørgsmål:

»I et tilfælde, hvor det er lagt til grund, at en person, der organiserer turistrejser, som omhandlet i artikel 26 i Rådets direktiv 77/388/EØF,

a) leverer pakkerejser til kunderne gennem et rejsebureau, der optræder som agent

b) tillader rejsebureauet at sælge pakkerejser med rabat på den pris, der er offentliggjort i kataloget fra den, der organiserer turistrejser (således at kunden kun skal betale den nedsatte pris for rejsen)

c) kræver, at rejsebureauet, som har solgt pakkerejsen med rabat, ikke blot skal lade det beløb, kunden faktisk debiteres, gå videre til den, der organiserer turistrejser, men også skal betale den, der organiserer turistrejser, et ekstra beløb svarende til den rabat, der er givet til kunden (som ikke er bekendt med de økonomiske aftaler mellem den, der organiserer turistrejser, og rejsebureauet), således at rejsebureauet skal betale den fulde katalogpris for rejsen til den, der organiserer turistrejser

d) indvilliger i at betale rejsebureauet en provision, der er baseret på katalogprisen for rejsen, og som i praksis betales ved modregning i de beløb, rejsebureauet skal betale, og som er nævnt ovenfor under c)

e) ikke ved, om rejsebureauet har aftalt, at en bestemt rejse skal sælges med rabat, eller hvor stor rabatten er

f) i regnskabet med rejsebureauet indfører salget af rejsen, som om der er betalt fuld katalogpris for rejsen,

ønskes følgende oplyst:

1) Hvorledes bør det ekstra beløb [som er omtalt ovenfor under c)], som rejsebureauet har betalt til den, der organiserer turistrejser, karakteriseres i henseende til direktivets artikel 26, stk. 2?

2) Omfatter det »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« i direktivets artikel 26, stk. 2's forstand, det ekstra beløb, som er omtalt ovenfor under c)?«

III - Retsforhandlingerne ved Domstolen

10. Der er under den skriftlige forhandling indgivet indlæg af First Choice, af Det Forenede Kongerige, af Forbundsrepublikken Tyskland og af Kommissionen. Med undtagelse af den tyske regering har disse i retsmødet den 14. marts 2002 desuden afgivet mundtlige indlæg.

IV - Retlig gennemgang

A - Indledende bemærkninger vedrørende genstanden for og rækkevidden af det præjudicielle spørgsmål

11. Inden analysen af det spørgsmål, der er forelagt Domstolen, skal dets genstand og rækkevidde først præciseres, og dette navnlig i lyset af debatten mellem parterne vedrørende den første del af spørgsmålet, som First Choice endog foreslår omformuleret.

12. Jeg begynder således netop med den første del af spørgsmålet. Hvis jeg har forstået First Choices argument rigtigt, gør selskabet gældende, at det efter kompetencefordelingen i artikel 234 EF tilkommer den nationale ret at træffe afgørelse om subsumtionen henset til sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, af det ekstra beløb, der under de i spørgsmålet angivne omstændigheder betales af rejsebureauet til den, der organiserer turistrejser. Efter selskabets opfattelse vedrører en sådan vurdering nemlig ikke fortolkningen af de omhandlede fællesskabsbestemmelser, der tilkommer Domstolen, men anvendelsen af disse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, der derimod tilkommer den nationale ret .

13. First Choice har desuden tilføjet, at på nationalt plan er kvalifikationen af de relevante faktiske omstændigheder allerede foretaget af VAT and Duties Tribunal, hvorimod tvisten ved den forelæggende ret vedrører muligheden for henset til de interne processuelle regler at tage denne kvalifikation op til fornyet behandling under en appel. I denne forbindelse må det antages, at det med den første del af spørgsmålet reelt ønskes oplyst, om fællesskabsretten, som Commissioners - ifølge First Choice - har bekræftet over for Court of Appeal, er til hinder for anvendelsen af Det Forenede Kongeriges processuelle regler, for så vidt som de udelukker, at den subsumtion, som VAT and Duties Tribunal har foretaget af de faktiske omstændigheder, kan gøres til genstand for appel.

14. Jeg er for mit vedkommende imidlertid af den opfattelse, at en omformulering af den første del af spørgsmålet til den ordlyd, First Choice har foreslået - hvilket i øvrigt såvel Det Forenede Kongerige som Kommissionen har modsat sig - ikke er berettiget. Det bemærkes i denne forbindelse, at det inden for rammerne af det samarbejde mellem de nationale retter og Domstolen, der er fastsat ved artikel 234 EF, tilkommer Domstolen i tilfælde af spørgsmål, der er formuleret på en uhensigtsmæssig måde, eller som går ud over Domstolens kompetence, af de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, og især af de i anmodningen anførte grunde, at udlede de fællesskabsretlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke. I disse tilfælde omformulerer Domstolen om nødvendigt de spørgsmål, der er forelagt den .

15. Selv om ordlyden af det af Court of Appeal formulerede spørgsmål præcist angiver de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for den sag, der er indbragt for den, betyder dette imidlertid ikke, at Domstolen af den grund skal træffe afgørelse direkte om disse faktiske omstændigheder og derved gå videre end de opgaver, der er tillagt den i artikel 234 EF . Efter en læsning af dette spørgsmål forekommer det mig, at det tværtimod skal konkluderes, at de faktiske forhold, der er nævnt heri i øvrigt i almindelige vendinger af den forelæggende ret, alene tjener til at afgrænse rammerne om det juridiske problem, som denne ret anmoder Domstolen om at træffe afgørelse om.

16. Det fremgår øjensynlig af en gennemgang af sagen, at det relevante retlige spørgsmål for løsningen af tvisten i hovedsagen, som Domstolen skal træffe afgørelse om, på ingen måde er det, der er angivet af First Choice, dvs. en eventuel uforenelighed med fællesskabsretten af Det Forenede Kongeriges processuelle regler om retsmidler. Tværtimod angives det udtrykkeligt i begrundelsen i forelæggelseskendelsen, at den nationale ret sætter spørgsmålstegn ved den fortolkning, der skal anlægges af begrebet »samlede beløb [...]», der skal betales af den rejsende«, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, med henblik på at fastslå rækkevidden heraf korrekt . Dette er efter min mening det, Domstolen er anmodet om at undersøge i den foreliggende sag.

17. Jeg finder nærmere bestemt, at det spørgsmål, der er forelagt af Court of Appeal, set i dets helhed, har til formål at få fastslået, om det ekstra beløb, der betales af rejsebureauerne til den, der organiserer turistrejser, skal betragtes som en del af det »samlede beløb [...]», der skal betales af den rejsende« med henblik på beregningen af den afgiftspligtige fortjenstmargen for den, der organiserer turistrejser, i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2's forstand. Ved nærmere eftertanke har de to dele af spørgsmålet reelt samme formål, da spørgsmålet om subsumptionen af det omhandlede ekstrabeløb henset til artikel 26, stk. 2, ikke forekommer mig forskelligt fra spørgsmålet om, hvorvidt dette beløb henhører under begrebet »samlede beløb [...]», der skal betales af den rejsende«, der er omhandlet i bestemmelsen. Det drejer sig i begge tilfælde i det væsentlige om at fastslå, om den betaling, som rejsebureauerne har foretaget, kan betragtes som modydelse for den tjenesteydelse, der er leveret til den rejsende af den, der organiserer turistrejser.

18. Jeg vil derfor i det følgende behandle de to dele af spørgsmålet samlet.

B - Realiteten med hensyn til det præjudicielle spørgsmål

19. Idet jeg nu går over til en behandling af realiteten med hensyn til det præjudicielle spørgsmål i den formulering, der er foreslået, mener jeg, at der skal skrides frem i etaper, idet det først skal fastslås, om begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, ligeledes omfatter beløb, der er betalt af tredjemand til et rejsebureau eller (i den foreliggende sag) til en, der organiserer turistrejser. I bekræftende fald, skal det dernæst afgøres, om dette begreb omfatter det »ekstra beløb«, der betales af rejsebureauet under de særlige omstændigheder, der er angivet af den forelæggende ret.

20. Vedrørende det første punkt kan First Choices holdning sammenfattes som følger. Selskabet er af den opfattelse, at ordningen i sjette momsdirektivs artikel 26 er en undtagelse til de generelle bestemmelser om fastlæggelse af afgiftsgrundlaget, der er fastsat i direktivets artikel 11, og ikke en særlig anvendelse af disse bestemmelser. Det er således fejlagtigt at fortolke udtrykket »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« i artikel 26, stk. 2, i lyset af begrebet »modværdi«, der er anvendt i artikel 11, der ifølge bestemmelsens punkt A, stk. 1, litra a), omfatter alle beløb, der er betalt for en tjenesteydelse, uanset om de er betalt af modtageren af ydelsen eller af tredjemand. Ifølge First Choice er det i modsætning til, hvad der gør sig gældende i den almindelige ordning i artikel 11, inden for rammerne af den særlige ordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, i artikel 26, stk. 2, nemlig alene det specifikke forhold mellem modtageren af tjenesteydelsen og tjenesteyderen, dvs. mellem den rejsende og (i den foreliggende sag) den, der organiserer turistrejser, der er afgørende. Herefter kan de beløb, der eventuelt betales af tredjemand til en sådan person, der organiserer turistrejser, kun være omfattet af begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, når tredjemand har handlet som befuldmægtiget eller repræsentant for den rejsende.

21. Det Forenede Kongerige, Forbundsrepublikken Tyskland og Kommissionen er af den modsatte opfattelse. Navnlig Det Forenede Kongerige og til en vis grad Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at undtagelsen til sjette momsdirektivs almindelige ordning, indført ved direktivets artikel 26, skal begrænses - som alle undtagelsesbestemmelser - til det, der er strengt nødvendigt for at nå det mål, som bestemmelsen forfølger, dvs. at forenkle anvendelsen af den almindelige momsordning i den særlige sammenhæng, som rejsebureauers transaktioner indgår i, hvor den kan give anledning til betydelige praktiske vanskeligheder. I dette perspektiv er der ikke grund til at antage, at direktivets artikel 26, stk. 2, fraviger begrebet modværdi i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). I modsætning til det af First Choice hævdede skal der netop henvises til dette begreb ved fortolkningen af udtrykket »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, der er anvendt i artikel 26, stk. 2. Heri skal således ligeledes medregnes de beløb, der er betalt af tredjemand i forbindelse med levering af tjenesteydelser fra den, der organiserer turistrejser, dvs. i forbindelse med gennemførelsen af rejsen for kunden.

22. Kommissionen har navnlig anført, at inddragelsen i det »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« af alt, hvad der er blevet betalt til den, der organiserer turistrejser, herunder de beløb, der er betalt af tredjemand, er i overensstemmelse med et generelt princip på området. Hvis det forholdt sig anderledes, ville det nemlig føre til en ubegrundet forskel mellem den særlige ordning i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, og den almindelige momsordning. Hvis man til brug for fastsættelsen af afgiftsgrundlaget medregnede alt, hvad der er blevet betalt til tjenesteyderen for den leverede tjenesteydelse, uafhængigt af om betalingen stammer fra modtageren af ydelsen, køberen eller tredjemand, ville denne ordning være mindre fordelagtig end den særlige ordning.

23. Af de to synspunkter, der er fremført, er det det andet, jeg deler. Det bemærkes for det første, således som det med rette er anført, at den ordning, der er indført ved sjette momsdirektivs artikel 26, har til formål at tilpasse den almindelige momsordning for så vidt angår leveringssted, afgiftsgrundlag og fradrag for indgående moms til den særlige beskaffenhed af rejsebureauers virksomhed navnlig med henblik på at undgå de vanskeligheder, der følger for dem af

anvendelsen af denne ordning . Det bemærkes desuden, at da ordningen i artikel 26 er en undtagelse fra sjette momsdirektivs normale ordning, bør den kun anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen .

24. Sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, fastsætter nemlig en særlig ordning for beregningen af afgiftsgrundlaget, der gør det muligt at forenkle tilbagebetaling af indgående moms, der er betalt af rejsebureauerne og af dem, der organiserer turistrejser, ved købet fra tredjemand af tjenesteydelser, der er nødvendige for rejsens gennemførelse. De tjenesteydelser, der leveres af disse virksomheder, er nemlig karakteriseret ved, at de ofte består af flere ydelser, bl.a. inden for transport og logi, der er købt hos tredjemand og udført såvel inden for som uden for den medlemsstats område, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor .

25. Under den normale momsordning i medfør af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), består afgiftsgrundlaget imidlertid for de fleste tjenesteydelser af modværdien af den leverede tjenesteydelse. Det følger heraf, at den erhvervsdrivende for at få tilbagebetalt den indgående afgift, der er betalt for de tjenesteydelser, der er købt hos andre med henblik på tilrettelæggelsen af rejsen, skal opfylde de nødvendige administrative formaliteter, herunder i første række identificeringen med henblik på moms i hver medlemsstat, hvor han har købt disse tjenesteydelser. Det er klart, at dette gør den almindelige afvikling af virksomheden for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, meget vanskelig. I den ordning, der er fastsat i direktivets artikel 26, stk. 2, består momsgrundlaget derimod af den erhvervsdrivendes fortjenstmargen, dvs. af differencen mellem det »samlede beløb [uden moms], der skal betales af den rejsende« og rejsebureauets (eller i vores tilfælde den, der organiserer turistrejser) faktiske omkostninger inklusiv moms for de tjenesteydelser, der er købt af andre. Da den indgående afgift indregnes som et omkostningselement, »genvindes« den således implicit af den erhvervsdrivende .

26. Selv om den anderledes beregning af momsgrundlaget i ordningen efter sjette momsdirektivs artikel 26 er berettiget henset til formålet med denne særlige ordning, kan jeg imidlertid ikke se, hvorfor begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« skal have en anden rækkevidde end begrebet »modværdi« i den normale ordning. Den omstændighed, at beregningsmetoden for afgiftsgrundlaget er forskellig fra en ordning til en anden, indebærer på ingen måde, at de andre forhold, der skal tages hensyn til med henblik herpå, ligeledes er forskellige. Disse begreber vedrører øjensynligt begge den samme økonomiske oplysning, nemlig den pris, der er betalt til tjenesteyderen for den leverede tjenesteydelse, og bør således have den samme rækkevidde, medmindre en anden fortolkning er begrundet netop henset til det formål, der forfølges med artikel 26.

27. Det eneste argument, First Choice har fremført til støtte for en mere restriktiv fortolkning af begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« end af begrebet »modværdi«, er imidlertid den særlige beskaffenhed af ordningen i sjette momsdirektivs artikel 26 i forhold til direktivets almindelige regler. Som Domstolen har set, kan denne særlige beskaffenhed imidlertid ikke strækkes videre end det, der er nødvendigt for at opnå formålet med ordningen, og jeg kan ikke se, hvorledes en fortolkning af udtrykket »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« i lyset af den almindelige regel, der er fastsat i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er i strid med dette formål.

28. First Choices sontring, hvorefter de beløb, der er betalt af en befuldmægtiget tredjemand eller en repræsentant for den rejsende, indgår i det »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, men ikke de beløb, der er betalt af en tredjemand, der ikke er knyttet til den rejsende i et retligt forhold, forekommer mig ikke begrundet. Som tidligere anført fastslår udtrykket »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende« i ordningen i sjette momsdirektivs artikel 26, intet andet end rejsens pris, dvs. modværdien af en »tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende« i denne bestemmelses forstand. Det, der tages hensyn til i artikel 26, er det økonomiske og ikke det juridiske aspekt ved den gensidige udveksling af ydelser (rejse/modværdi) med henblik

på beregning af den erhvervsdrivendes fortjenstmargen ved en sammenholdelse af rejsens pris og de omkostninger, som den, der organiserer turistrejser, har afholdt med henblik herpå. Der er derimod intet, der tyder på, at fællesskabslovgiver ved at nævne »den rejsende« har villet udelukke de beløb, der betales som modydelse af en tredjemand, der ikke er modtager af ydelsen, med undtagelse af tredjemand, der handler i den rejsendes navn og for den rejsendes regning, fra beregningen af fortjenstmargenen. First Choice har heller ikke fremført overbevisende argumenter herfor.

29. Det tilføjes som allerede nævnt, at en fortolkning, hvorefter begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, ligeledes omfatter beløb, der er betalt af tredjemand som modydelse for tilrettelæggelsen af rejsen, finder støtte i Domstolens praksis, der ligeledes inden for salg til nedsatte priser anvender princippet om subjektiv værdi, hvorefter modværdien med henblik på beregning af afgiftsgrundlaget inden for den normale ordning i sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), består af alt, hvad leverandøren eller tjenesteyderen faktisk har modtaget i det konkrete tilfælde .

30. Jeg finder således, at udtrykket »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, omfatter de beløb, der er betalt af tredjemand til den, der organiserer turistrejser, som modydelse for gennemførelsen af rejsen .

31. Henset til det foregående skal det herefter afgøres, om dette begreb omfatter det ekstra beløb, der betales af rejsebureauet til den, der organiserer turistrejser, under de særlige omstændigheder, der er angivet af den forelæggende ret. Det skal med andre ord fastslås, om dette ekstra beløb kan betragtes som en del af den modydelse, der betales til den, der organiserer rejsen.

32. First Choice har i denne forbindelse gjort gældende, at det ekstra beløb, der betales af rejsebureauet, i virkeligheden er knyttet til en økonomisk transaktion, der adskiller sig fra den transaktion, der vedrører salget af rejsen. Det drejer sig efter selskabets opfattelse om modydelsen for en tjenesteydelse, der leveres af den, der organiserer turistrejser, til rejsebureauet - en tjenesteydelse, der består i den mulighed, der gives denne, for frit at fastsætte rejsens salgspris. First Choice har til støtte for denne påstand gjort gældende, at kunden er uden kendskab til de aftaler, der består mellem rejsebureauet og den, der organiserer turistrejser. Kunden er blot forpligtet til at betale den nedsatte pris for rejsen, idet kunden netop drager fordel af dette nedslag og ikke af rejsebureauets betaling af et ekstra beløb til den, der organiserer turistrejser. Da den eneste økonomiske transaktion, der er relevant for anvendelsen af sjette momsdirektivs artikel 26, således er transaktionen vedrørende salget af rejsen, er First Choice af den opfattelse, at det ekstra beløb, der betales af rejsebureauet, falder uden for anvendelsen af den særlige ordning i denne bestemmelse, og tværtimod forbliver afgiftspålagt inden for rammerne af den normale ordning. Selv om begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, i direktivets artikel 26, stk. 2, bør fortolkes således, at det omfatter de beløb, der betales af tredjemand til den, der organiserer turistrejser, som modydelse for gennemførelsen af rejsen, henhører det ekstra beløb, der betales af rejsebureauet, ikke under dette begreb.

33. I denne forbindelse kan jeg blot sige, at henset til de kriterier, der er opstillet i Domstolens faste praksis for at kunne betragte det ekstra beløb, der betales af rejsebureauet, som en del af modydelsen for den tjenesteydelse, der leveres af den, der organiserer turistrejser, skal der være en direkte forbindelse mellem betalingen af dette beløb og tjenesteydelsen. Dette ekstra beløb skal med andre ord betales til den, der organiserer turistrejser, for at denne kan gennemføre rejsen til fordel for køberen . Det lader til, at det ikke kan udledes af de faktiske omstændigheder, der er angivet i det præjudicielle spørgsmål, at dette netop er tilfældet. Det forekommer mig navnlig af betydning, at i det tilfælde, der er nævnt af den forelæggende ret, er den, der organiserer turistrejser, kun indstillet på at sælge rejsen til kunden, hvis han modtager den fulde katalogpris, og at han på den anden side honorerer rejsebureauet netop på grundlag af denne pris

og ikke på grundlag af den eventuelt nedsatte pris, som kunden betaler . Da det nu forholder sig således, finder jeg, at det under alle omstændigheder tilkommer den forelæggende ret henset til de oplysninger, som den råder over, at kontrollere, om disse betingelser er til stede under de konkrete omstændigheder i den foreliggende sag.

34. Jeg mener herefter, at det af Court of Appeal forelagte spørgsmål skal besvares med, at begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, i sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 2, omfatter alle de beløb, der modtages af rejsebureauet eller af den, der organiserer turistrejser, som modydelse for gennemførelsen af rejsen. Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af de faktiske forhold, der er forelagt den, at efterprøve, om det beløb, som et rejsebureau, der optræder som agent for regning af en, der organiserer turistrejser, har betalt denne under de omstændigheder, der er angivet af denne ret, ud over den pris, som køberen af en arrangeret rejse har betalt, er en modydelse af denne art.

V - Forslag til afgørelse

35. Henset til de anførte betragtninger foreslår jeg således, at Domstolen besvarer det ved kendelse af 13. marts 2001 af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 26, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at begrebet »samlede beløb [...], der skal betales af den rejsende«, omfatter alle de beløb, der modtages som modydelse for gennemførelsen af rejsen af rejsebureauet eller af den, der organiserer turistrejser, som den særlige ordning i bestemmelsen finder anvendelse på uafhængigt af, om disse beløb er betalt af den rejsende selv eller af tredjemand. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om det beløb, som et rejsebureau, der optræder som agent for regning af en, der organiserer turistrejser, har betalt denne under de omstændigheder, der er angivet af denne ret, ud over den pris, som køberen af en arrangeret rejse har betalt, er en modydelse af denne art.«