FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 30. april 1998 *

1. High Court of Justice ønsker oplyst, hvorvidt den i artikel 26 i sjette direktiv 77/388/EØF [1] (herefter »sjette direktiv«) indeholdte særordning vedrørende moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, kan finde anvendelse på 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.

Den retlige baggrund

2. Value Added Tax Tribunal, der skal tage stilling til et spørgsmål, som først blev rejst for High Court of Justice, der besluttede at henvise sagen til førstnævnte ret, stiller supplerende spørgsmål vedrørende beregningsmåden for beskatningsgrundlaget, såfremt det lægges til grund, at hotelejeren er omfattet af ordningen i artikel 26.

Artikel 26 i sjette direktiv

3. Value Added Tax Tribunal ønsker nærmere bestemt oplyst, hvordan man skal beregne beskatningsgrundlaget for en sådan transaktion, hvis særegenskab er, at den på en gang omfatter indkvartering, præsteret af hotelejeren som egen tjenesteydelse, der i princippet er omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem, og ydelser, der er købt hos tredjemand, og som direkte kommer den rejsende til gode, hvilket er en ydelsestype, der udtrykkeligt nævnes i artikel 26.

4. Artikel 26 i sjette direktiv indfører en undtagelse til den i dette direktiv fastlagte almindelige ordning vedrørende definitionen af beskatningsgrundlaget [2].

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets 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 ...«.

5. I artikel 26 bestemmes 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.

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

3 — De tilsvarende bestemmelser findes i dag i section 53 i Value Added Tax Act 1994.

(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 sagsøgte 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, køber en »pakke«, dvs. at de betaler et fast beløb, som omfatter: i) indkvartering med halvpension, ii) transport med bus fra en række opsamlingssteder i Nordengland og iii) en heldagsudflugt med bus. De øvrige gæster sørger selv for rejsen frem og tilbage. De får ingen udflugt og betaler en anden pris.

9. De sagsøgte i hovedsagen køber transportydelserne af tredjemand i henhold til en aftale indgået med et busudlejningsselskab for hele sommersæsonen. Bussen afhenter gæsterne hver lørdag på en række steder i Nordengland og bringer dem tilbage til de samme steder den følgende fredag. Det er ligeledes muligt at tage bussen om tirsdagen og foretage en rundtur i Devon.

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

11. Commissioners of Customs & Excise er imidlertid — hvilket fremgår af afgiftsansættelserne for perioden fra den 1. maj 1988 til den 31. januar 1993 — af den opfattelse, at de sagsøgte i hovedsagen skal svare afgift på 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 afgørelse til High

Court of Justice, der besluttede af udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

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

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

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 på at bestemme fortjenesten hos den person, der organiserer turistrejser, var i modstrid med fællesskabsreglerne. High Court of Justice mente ikke, at den skulle tage stilling hertil, eftersom spørgsmålet 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 gældende, at den nationale bestemmelse om en omkostningsbaseret fordeling af den pris, den rejsende har betalt, på de elementer i pakkerejsen, der er købt hos tredjemand, og de elementer, som er hotellets egne ydelser, er i modstrid med fællesskabsretten. Efter deres opfattelse indeholder artikel 26 i sjette direktiv ingen undtagelse fra den regel, hvorefter det afgiftspligtige beløb for egne ydelser skal vurderes i overensstemmelse med dette direktivs artikel 11,

selv om disse tjenesteydelser indgår i en pakke, der også indeholder tjenesteydelser købt af tredjemand.

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

16. Value Added Tax Tribunal besluttede derefter at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

2) Skal artikel 26 navnlig fortolkes således,

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

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

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

Indledende bemærkninger

17. For at gøre det lettere at forstå hovedsagens faktiske omstændigheder og det nærmere indhold af reglerne for fastsættelse af beskatningsgrundlaget finder jeg det hensigtsmæssigt på dette sted at præcisere, hvorfor de sagsøgte i hovedsagen kan finde, at det er i deres interesse fortsat at være 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 modværdien af en tjenesteydelse, med fradrag af indgående afgift betalt af tjenesteyderen for leveringen af ydelsen, eller beskatning af fortjenesten på denne ydelse giver det samme momsbeløb.

19. En erhvervsdrivende, der både leverer egne ydelser, som ikke indgår i en pakke, og egne ydelser, som leveres sammen med ydelser købt af tredjemand, mod betaling af en fast pris for pakken, er imidlertid underlagt to forskellige afgiftsordninger. Han har således visse administrative forpligtelser, eftersom han skal fordele sin omsætning mellem de gældende afgiftsordninger.

De af High Court of Justice forelagte spørgsmål

20. Med det første spørgsmål ønsker High Court of Justice oplyst, om særordningen med hensyn til moms i artikel 26 i sjette direktiv finder anvendelse på tjenesteydelser, der præsteres af en erhvervsdrivende, som ifølge national ret ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, når disse tjenesteydelser er af samme art som dem, som sædvanligvis præsteres af sådanne bureauer eller personer.

21. Domstolen anmodes således i det væsentlige om at afgrænse begreberne rejsebureau og person, der organiserer turistrejser.

22. Med henblik på at fortolke direktivet må der, i overensstemmelse med Domstolens faste praksis [4], foretages en undersøgelse af dets ordlyd samt en klarlæggelse af fællesskabslovgivers mål med ordningen.

23. Sjette direktiv giver ingen definition af de anvendte udtryk, hvilket gør anvendelsen

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

af artikel 26 afhængig af den betydning, som medlemsstaterne tillægger disse udtryk.

24. Disse udtryk er imidlertid fællesskabsretlige begreber, hvis afgrænsning ikke kan overlades til medlemsstaternes skøn [5]. I øvrigt er sjette direktivs hovedformål at harmonisere medlemsstaternes lovgivning om merværdiafgift. Derfor kan anvendelsen af et formelt kriterium, der gør anvendelsen af den i artikel 26 indeholdte ordning afhængig 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 Fællesskabet i fare [6].

25. Formålet med bestemmelsen gør det muligt at påvise elementerne i en fortolkning, der er brugbar, og som stemmer overens med den i sjette direktiv krævede harmonisering.

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«.

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

»De tjenesteydelser ... [som rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser] udfører, er karakteriseret ved, at de som oftest består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor.

På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde.

For at *tilpasse de gældende regler til denne særlige form for virksomhed* har fællesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, 3 og 4, indført en særordning med hensyn til moms ...« [7].

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

27. Ordningen i artikel 26 er således begrundet med hensynet til rejsebureauernes særlige virksomhedsform, idet disse præsterer tjenesteydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, der oftest befinder sig i andre medlemsstater. Artikel 26 tilsigter derfor at eliminere de vanskeligheder, der opstår som følge af mange forskellige administrative formaliteter i de forskellige ordninger i medlemsstaterne, ved at fastsætte ét enkelt beskatningssted og én beskatningsordning for rejsebureauets fortjeneste. Dette fritages dermed for at opfylde visse bindende krav fra skattemyndighederne i de øvrige medlemsstater og udgår dobbeltbeskatning, da afgift betalt i en anden medlemsstat ikke uden besvær kunne trækkes fra og, på det stadium hvori fællesskabsretten befandt sig, da sjette direktiv blev vedtaget, var vanskelig at få godtgjort.

28. Som samtlige af de regeringer, der har afgivet indlæg 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 hensigtsmæssigt at tillægge de omtvistede begreber en funktionel betydning baseret på arten af den pågældende erhvervsdrivendes virksomhed.

29. Det, der karakteriserer den virksomhed, som udføres af et rejsebureau, forsvinder ikke, blot fordi den erhvervsdrivende, der kontraherer med den rejsende, ikke er et rejsebureau i den betydning, som den pågældende medlemsstat har tillagt dette begreb.

30. Fællesskabslovgivers ønske om forenkling gælder ligeledes for to erhvervsdrivende, der udøver en identisk virksomhed og således logisk står over for sammenlignelige vanskeligheder.

31. Dette er netop et udtryk for princippet om momsneutralitet. Som den tyske regering med føje fremhæver, ville en selektiv anvendelse på ensartede aktiviteter af et system, der har til formål at forenkle de pågældende erhvervsdrivendes afgiftsmæssige forpligtelser, uden grund tilgodese en enkelt kategori af erhvervsdrivende. De øvriges virksomhed ville blive hindret som følge af de vanskeligheder, der skyldes lokaliseringen af tjenesteydelserne.

32. Ifølge Domstolen er et af de grundlæggende elementer i momssystemet afskaffelsen af de faktorer, der vil kunne forvride konkurrencen nationalt og på fællesskabsplan [8]. Sådanne konkurrenceforvridninger kan undgås, såfremt artikel 26 opfattes således, at den omfatter aktiviteter, der er sammenlignelige på grundlag af objektive kriterier og ikke på grundlag af den omstændighed, at en

8 — Dommen i sagen Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, a.st., præmis 23.

erhvervsdrivende på forhånd er henført til en bestemt kategori, skønt en væsentlig del af dennes aktivitet består i levering af tjenesteydelser, som henhører under en anden kategori [9].

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

34. Det er vanskeligt at definere kriterierne for at udpege de erhvervsdrivende, der udøver rejsebureauvirksomhed i sjette direktivs artikel 26's forstand, i tilfælde hvor nogle af de præsterede ydelser leveres af den erhvervsdrivende selv, medens andre købes af tredjemand. Det fremgår af indlæggene i sagen, at et hotel kan yde sine gæster tjenesteydelser leveret af tredjemand, som strengt taget ikke har noget med hoteldrift at gøre, uden at det af den grund, efter min mening, skal klassificeres som et rejsebureau. Dette er tilfældet, når et hotel sørger for taxa til sine gæster med henblik på at bringe disse til en nærvedliggende banegård eller lufthavn.

9 — Jf. hvad angår definitionen, i henhold til objektive kriterier, beregningsgrundlag for moms, samme dom, præmis 23.

35. Der er en vis hjælp at hente i det af den tyske regering anvendte kriterium, hvorefter den aktivitet, der udøves af en erhvervsdrivende, hvis forretning ikke har til formål at organisere rejser eller turistbesøg, ikke ændrer karakter, når de til hans aktivitet knyttede ydelser forbliver biydelser.

36. Jeg mener, at ydelsen udgør en biydelse, når den på den ene side bidrager til den rette udførelse af hovedydelsen og på den anden side udgør en ganske lille del af pakkerejsens pris i forhold til hovedydelsen. Den er ikke for gæsterne et mål i sig selv eller en selvstændig ydelse, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser.

37. Således forholder det sig f.eks. med den lokale transport, et hotel kan sørge for med henblik på at bringe sine gæster til nærvedliggende destinationer.

38. Derimod kan en tjenesteydelse ligestilles med den erhvervsdrivendes hovedydelse, såfremt den relative del, den udgør af det fulde beløb, som den rejsende betaler, er væsentlig, således at ydelsen ikke kan anses for en biydelse i forhold til de øvrige præsterede ydelser, enten henset til prisen eller værdien fra kundens synspunkt. Det skal tilføjes, 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. Når et hotel således regelmæssigt, ud over indkvartering, tilbyder sine gæster ydelser, der, som f.eks en udflugt, ligger uden for hotelejerens traditionelle opgaver, og hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for den faste pris, der anvendes, mener jeg ikke, at de tilknyttede ydelser kan betragtes som biydelser. Som følge af disse får den erhvervsdrivendes aktivitet en anden karakter.

40. I dette tilfælde bør den erhvervsdrivende være 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 spørgsmål vedrører anvendelsen i hovedsagen af fællesskabsreglerne og ikke disses fortolkning. Ligesom Kommissionen mener jeg ikke, at Domstolen skal afgøre tvisten i den nationale domstols sted, og at det er den nationale domstol, der henset til alle de faktiske oplysninger, som den har til rådighed, og navnlig til dens kendskab til de udefra købte tjenesteydelsers andel af pakkens pris, skal afgøre sagen på grundlag af besvarelsen af det første spørgsmål.

De af Value Added Tax Tribunal forelagte spørgsmål

42. Value Added Tax Tribunal lægger den antagelse til grund, at artikel 26 i sjette direktiv finder anvendelse på en erhvervsdrivende — som ifølge national ret ikke betragtes som et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser — der mod betaling af et fast beløb leverer sine kunder tjenesteydelser, som dels består af egne ydelser, dels af ydelser købt hos tredjemand. Den nationale domstol ønsker oplyst, hvorledes den afgiftspligtige fortjenstmargen på de leverede ydelser skal beregnes efter artikel 26.

43. Med dette formål for øje ønsker Value Added Tax Tribunal at få angivet beregningsgrundlaget for de elementer, som prisen består af.

44. Indledningsvis er det hensigtsmæssigt at præcisere anvendelsesområdet for artikel 26 i et sådant tilfælde, hvor en fast pris omfatter forskellige slags ydelser, nemlig egne ydelser og ydelser købt hos andre.

45. I modsætning til de øvrige parter, der har afgivet indlæg i sagen, mener den svenske regering, at beskatningsordningen for fortjenstmargenen finder anvendelse på samtlige ydelser. Ifølge den svenske regering vil en selektiv anvendelse af artikel 26 medføre konkurrencefordrejning mellem de rejsebureauer, der både leverer ydelser købt hos andre og egne ydelser — for hvilke momssatserne kan være forskellige — og de rejsebureauer, der udelukkende præsterer ydelser købt hos andre, som typisk er omfattet af den samme momssats. En generel anvendelse af artikel 26 på alle tjenesteydelser vil hindre sådanne forvridninger ved at underlægge egne ydelser ordningen for købte ydelser.

46. Den af den svenske regering foreslåede løsning gør det bestemt muligt at undgå vanskelighederne ved de fordelinger, som er nødvendige, såfremt der i samme kontrakt optræder to forskellige afgiftssystemer.

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

48. I artikel 26, stk. 1, præciseres det tydeligt, at den heri indeholdte ordning finder anvendelse på rejsebureauer, som »... til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af *andre afgiftspligtige personer* ...« [10].

49. Fremgangsmåden for beregning af beskatningsgrundlaget, således som den er fastlagt i artikel 26, stk. 2, består i fra det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, at fratrække »rejsebureauets faktiske omkostninger til de af *andre afgiftspligtige personer* præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte komme den rejsende til gode« [11].

50. Bestemmelsen henviser intetsteds til egne ydelser, og det er utænkeligt, at denne manglende henvisning betyder, at beløbet for egne ydelser, eftersom det ikke figurerer i det beløb, der skal fratrækkes, forbliver inkluderet i beskatningsgrundlaget. Konklusionen må følgelig være, at denne ydelseskategori henhører under en anden afgiftsordning.

51. Det af lovgiver tilstræbte mål om at tilpasse de gældende regler til aktiviteter af den særlige karakter, som et rejsebureau udøver, bekræfter dette synspunkt. Oftest finder leveringen af egne ydelser sted i den medlemsstat, hvor den erhvervsdrivende har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, som ligeledes er beskatningsstedet for de købte ydelser

10 — Min fremhævelse.
11 — Min fremhævelse.

ifølge artikel 26. Beskatningsstedet for disse ydelser er således det samme som beskatningsstedet for egne ydelser, ligesom når en erhvervsdrivende udelukkende anvender købte ydelser, og konsekvensen heraf er for det første, at konkurrenceforvridninger mellem erhvervsdrivende, som den svenske regering ser som et problem, ikke vil være ofte forekommende, og for det andet, at anvendelsen af artikel 26 på egne ydelser i dette tilfælde ikke har den samme interesse fra et forenklingssynspunkt.

52. På lovgivningens nuværende stadium er den fordrejning, som efter min mening bør undgås, den, der følger af anvendelsen af to forskellige afgiftsordninger — beregningsmåden for beskatningsgrundlaget i henhold til artikel 11 i sjette direktiv og den i artikel 26 indeholdte — på identiske aktiviteter, der udøves under samme betingelser, det vil sige ved hjælp af ydelser købt hos tredjemand.

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

54. Det følger heraf, at den afgiftspligtige person skal foretage to fordelingsoperationer vedrørende det beløb, som kunderne har betalt for pakken, for således at udskille fortjenesten på de købte ydelser.

55. Den første fordeling gør det muligt at fastlægge den samlede fortjeneste ved at fratrække de omkostninger, der er afholdt til at producere egne ydelser og købte ydelser.

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

57. Artikel 26 i sjette direktiv fastsætter beregningsmåden for den afgiftspligtige fortjenstmargen, der er opnået ved levering af tjenesteydelser, som er købt hos tredjemand. I denne forbindelse nævner bestemmelsen rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, og når dette beløb trækkes fra det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, fremkommer den afgiftspligtige fortjenstmargen.

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

59. De af den nationale ret forelagte spørgsmål vedrører den referenceenhed, der skal anvendes med henblik på at vurdere de omkostninger, der — når de fradrages — gør det muligt at fastsætte fortjenstmargenen.

Den nationale ret foreslår to mulige metoder, hvoraf den ene bygger på omkostningerne og den anden på værdien af de elementer, som prisen består 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 opnås 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 sagsøgte i hovedsagen og Kommissionen, bygger på markedsværdien af priselementerne. 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 foreslås 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, såfremt han havde købt sine egne ydelser hos tredjemand. Den svenske regering foreslår 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 foreslår, 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 foreslår ikke desto mindre, at modværdien opgøres under henvisning til markedsværdien af de elementer, som indgår i de egne ydelser. Den foreslår, at man baserer sig på den værelsespris, som hotellet har krævet af gæster, der ikke benytter sig af en pakkerejse, dvs. når disse selv sørger for transport og ikke deltager i en udflugt.

67. Jeg mener imidlertid, at begge de foreslåede metoder indeholder et element af vilkårlighed, hvilket betyder, at kriteriet om, at beskatningsgrundlaget nøje skal svare til den faktiske økonomiske transaktion, ikke er et kriterium, som gør det muligt at vælge en metode frem for en anden.

68. Den af Kommissionen foreslåede metode forudsætter, at prisen for indkvarteringen, der præsteres som egen ydelse i forbindelse med pakkerejsen, er identisk med prisen for indkvartering, når denne tilbydes som enkeltstående ydelse.

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

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

70. Følgelig har denne beregningsmetode den svaghed, at den er noget upræcis.

71. Den af Det Forenede Kongeriges regering og den tyske regering foreslåede metode har efter min mening lignende mangler. Selv om denne beregningsmåde som første led henviser til konkrete værdier, nemlig omkostningerne ved de udførte ydelser, fortsætter den med et fradrag, som ikke har noget med de faktiske forhold omkring den afgiftspligtige transaktion at gøre, med henblik på at opdele den fælles fortjenstmargen mellem fortjenesten af købte ydelser og fortjenesten af egne ydelser. Man kan jo ikke gå ud fra, at fortjenesten på de respektive ydelser, som pakkerejsen består af, står i forhold til deres forholdsmæssige andel af de respektive omkostninger. Det er således mindst lige så vilkårligt at basere en regel på en sådan forholdsmæssighed som at sige, at prisen for egne ydelser i pakkerejsen er den samme som disses pris, når de er uden for pakken.

72. Den svenske regerings metode indebærer nødvendigvis, at man som sammenligningsfaktor anvender gennemsnitsprisen på lignende ydelser, der præsteres af andre erhvervsdrivende. Ønsket om at henvise til en repræsentativ værdi ved hjælp af en sådan vurdering er legitimt. Det beløb, man når frem til, er imidlertid i vidt omfang fiktivt, eftersom det ikke har nogen direkte sammenhæng med den ydelse, der skal beskattes. Endvidere er der risiko for, at tallet er upræcist, idet det valgte gennemsnit kan bestrides og således blive genstand for tvist mellem eksperter.

73. Man bør derfor afstå fra at vælge en metode, blot fordi den på troværdig måde afspejler pakkerejsens egentlige struktur.

74. Jeg foreslår derfor Domstolen at vælge den af de sagsøgte i hovedsagen og Kommissionen foreslåede metode, uanset dens ufuldkommenhed, som giver anledning til de færreste praktiske anvendelsesvanskeligheder, samtidig med at man ikke støder på væsentlige problemer hvad angår lovligheden.

75. Som første trin skal prisen for ydelser købt udefra trækkes fra pakkens pris som betalt af forbrugeren. 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 udføres 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 udføres uden for pakken.

78. Ved anvendelse af markedsværdien undgås 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 nødvendiggøre 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 fordreje 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 ovenstående konkluderer jeg følgelig, at fortjenstmargenen skal beregnes på grundlag af markedsværdien af egne ydelser.

13 — Ligesom ved den omkostningsbaserede metode kræver den svenske regerings forslag, at man fastsætter den del af værdien af egne ydelser, der udgør fortjenesten af disse ydelser, for således at nå frem til den fælles fortjeneste, som ifølge denne regering skal beskattes i sin helhed.

Forslag til afgørelse

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

»1) Artikel 26 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 udtrykkene 'rejsebureau' og 'person, der organiserer turistrejser' finder anvendelse på en erhvervsdrivende, som, selv om han ifølge national ret ikke udøver sådan virksomhed, regelmæssigt og i eget navn over for den rejsende organiserer turistrejser ved hjælp af tjenesteydelser, der leveres direkte til den rejsende fra andre afgiftspligtige personer.

Når 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 biydelser 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:

»Når 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 pakkerejsen uden afgift mellem egne ydelser og ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer på grundlag af markedsværdien af egne ydelser.«