FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 30 april 1998 *

1. High Court of Justice har begärt att domstolen skall klargöra huruvida reglerna om mervärdesskatt i artikel 26 i sjätte direktivet 77/388/EEG [1] (nedan kallat sjätte direktivet), vilka är avsedda att tillämpas på resebyråer och skattskyldiga som arrangerar turistresor, kan tillämpas på en hotellinnehavare som utöver inkvartering erbjuder sina kunder transporten tur och retur till hotellet samt en utflykt med buss under hotellvistelsen, mot betalning av ett paketpris.

2. I förfarandet vid High Court of Justice åberopades en ny grund, varvid denna del av ärendet hänsköts till Value Added Tax Tribunal, som har ställt två kompletterande frågor angående metoden för beräkning av beskattningsunderlaget för det fall att reglerna i artikel 26 skulle anses vara tillämpliga på hotellverksamhet.

3. Value Added Tax Tribunal begär i huvudsak besked om hur beskattningsunderlaget skall beräknas i fråga om en transaktion som är specifik på så vis att den samtidigt omfattar inkvartering, som hotellinnehavaren tillhandahåller som en intern tjänst vilken i princip omfattas av de allmänna reglerna om mervärdesskatt, och tjänster som köps in från utomstående och som är till direkt nytta för den resande, vilket är en typ av tjänster som uttryckligen avses i artikel 26.

Tillämpliga bestämmelser

Artikel 26 i sjätte direktivet

4. I artikel 26 i sjätte direktivet föreskrivs ett undantag från de allmänna reglerna om bestämning av beskattningsunderlaget. [2]

* Originalspråk: franska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter-Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, *område 9, volym 1, s. 28*)

2 — De allmänna reglerna om bestämning av beskattningsunderlaget återfinns i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, i vilken det anges att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skall vara, för de flesta tjänster, "allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp ...".

5. Artikel 26 har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A 3 c. I denna artikel innefattar begreppet resebyråer också skattskyldiga som arrangerar turistresor.

2. Alla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller den resande. Denna tjänst beskattas i den medlemsstat där resebyrån har sin rörelse etablerad eller har ett fast driftsställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten. Med avseende på denna tjänst anses beskattningsunderlaget och priset exklusive skatt, i den betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, det vill säga skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande.

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.

4. Skatt som debiteras resebyrån av andra skattskyldiga personer på sådana transaktioner som beskrivs i punkt 2 och som är till direkt nytta för den resande skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat."

Den brittiska lagstiftningen

6. Artikel 26 i sjätte direktivet införlivades med den brittiska lagstiftning som gällde vid tiden för omständigheterna i målet genom section 37 A i Value Added Tax Act 1983 (1983 års lag om mervärdesskatt) [3] och genom Value Added Tax (Tour Operators)

3 — Motsvarande bestämmelser återfinns numera i artikel 53 i Value Added Tax Act 1984 (1994 års lag om mervärdesskatt).

Order 1987 (beslut från år 1987 om mervärdesskatt för researrangörer).

7. Närmare bestämmelser i denna brittiska lagstiftning har fastställts i cirkulär 709/5/88 från Commissioners of Customs & Excise, med titeln "Regler angående den vinstmarginal som skall gälla för researrangörer" ("Tour Operator's Margin Scheme" av den 1 april 1988, nedan kallat TOMS).

Bakgrunden, det nationella förfarandet och frågorna i begäran om förhandsavgörande

8. T. P. Madgett och R. M. Baldwin (nedan kallade svarandena vid den nationella domstolen) driver, i viss bolagsform (partnership), ett hotell, kallat Howden Court Hotel, som ligger i Devon i England. Hotellets gäster består av pensionärer och deltidspensionerade, och deras vistelse varar i genomsnitt i 6 eller 7 dagar. 90 procent av hotellgästerna, vilka främst kommer från norra England, köper ett "paket", det vill säga de betalar ett fast pris som omfattar i) inkvartering med halvpension, ii) busstransport från ett antal uppsamlingsplatser i norra England och iii) en dagsutflykt med buss. Hotellets övriga gäster ombesörjer själva sin resa till och från hotellet. De deltar inte i utflykten och de betalar ett annat pris.

9. Svarandena vid den nationella domstolen anlitar utomstående för att utföra transporterna genom ett avtal som ingås med ett bussuthyrningsföretag och som gäller för hela sommarsäsongen. Kunderna hämtas upp med buss på olika platser i norra England på lördagen och körs tillbaka igen på fredagen. Bussen kan också användas för en rundtur i Devon på tisdagen.

10. T. P. Madgett och R. M. Baldwin har alltid ansett att artikel 26 i sjätte direktivet inte skall tillämpas på dem, eftersom de inte arrangerar turistresor utan driver hotellrörelse.

11. Commissioners of Customs & Excise fastslog däremot, i taxeringsbesluten för perioden den 1 maj 1988—31 oktober 1993, att svarandena vid den nationella domstolen skulle beskattas med beaktande av att de arrangerar resor som omfattas av artikel 26 i sjätte direktivet.

Mål C-308/96

12. T. P. Madgett och R. M. Baldwin väckte talan vid Value Added Tax Tribunal, som fann att artikel 26 inte var tillämplig på dem. Commissioners of Customs & Excise överklagade detta beslut till High Court of

Justice, som har beslutat att förklara målet vilande och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Vilka kriterier avgör om en skattskyldig persons verksamhet skall anses vara sådan verksamhet som utövas av en 'resebyrå' eller en 'skattskyldig som arrangerar turistresor' och som omfattas av bestämmelserna i artikel 26 i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte mervärdesskattedirektivet)? Innebär i så fall dessa bestämmelser att den verksamhet som bedrivs av en person som utan att vara 'travel agent' (resebyrå) eller 'tour operator' (researrangör), i den mening som dessa begrepp vanligen har på engelska, tillhandahåller resenärerna tjänster av sådant slag som brukar tillhandahållas av resebyråer eller arrangörer av turistresor?

2) Skall, med beaktande av svaret på den första frågan, nämnda bestämmelser tillämpas på verksamhet av det slag som är i fråga i förevarande fall, där innehavarna av ett hotell i södra England som en del av hotellrörelsen erbjuder kunderna ett paketpris för en veckas vistelse på hotellet, busstransport mellan hotellet och vissa platser i norra England samt en bussutflykt under hotellvistelsen (varvid hotellinnehavarna köper transporttjänster från ett bussuthyrningsföretag)?"

13. Under förfarandet vid High Court of Justice åberopade T. P. Madgett och R. M. Baldwin en ny grund, enligt vilken den kostnadsfördelningsmetod för bestämningen av researrangörens vinstmarginal som föreskrevs i cirkulär 709/5/88 stred mot gemenskapsrättens bestämmelser. High Court of Justice ansåg sig inte vara behörig att avgöra denna fråga, eftersom den inte hade prövats av Value Added Tax Tribunal och således inte kunde omfattas av det överklagande som var anhängigt vid High Court.

Mål C-94/97

14. Ovannämnda spörsmål hänsköts till Value Added Tax Tribunal, vid vilken T. P. Madgett och R. M. Baldwin gjorde gällande att den nationella bestämmelse, enligt vilken det pris som resenären betalar skall fördelas på grundval av kostnaderna mellan de delar i paketet som köps in från utomstående och de delar som hotellet själv tillhandahåller, är oförenlig med gemenskapsrätten. Enligt deras uppfattning medför artikel 26 i sjätte direktivet inte något undantag från regeln att beskattningsunderlaget för interna tjänster skall bedömas i enlighet med artikel 11 i sjätte direktivet, även om dessa tjänster ingår

i ett paket som också omfattar tjänster som köps in från utomstående.

15. Commissioners of Customs & Excise hävdade för sin del att det är förenligt med artikel 26 att i cirkulär 709/5/88 föreskriva att *researrangörens vinstmarginal skall* beräknas på grundval av den faktiska kostnaden för tjänster som köps in från utomstående.

16. Value Added Tax Tribunal har således beslutat att förklara målet vilande fram till att domstolen har besvarat följande tolkningsfrågor:

"Om det i mål C-308/96 fastställs att bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet äger tillämpning på verksamhet av sådant slag som är i fråga i förevarande mål, uppkommer följande spörsmål:

1) Hur skall, vid en riktig tolkning av artikel 26, researrangörens vinstmarginal beräknas när denne inom ramen för en enda transaktion tillhandahåller resenären en tjänst som delvis utförs av andra skattskyldiga ('inköpta tjänster') och delvis utförs av researrangören själv med hjälp av egna resurser ('interna tjänster')?

2) Skall artikel 26 tolkas så, att

a) det fordras att det totala belopp som researrangören erhåller från resenären fördelas mellan inköpta och interna tjänster i förhållande till kostnaderna för de olika delarna, eller

b) har medlemsstaterna rätt att i) i allmänhet eller ii) vid sådan verksamhet som är i fråga i förevarande mål kräva en fördelning i förhållande till sådana kostnader, eller

c) skall en sådan fördelning göras i enlighet med de ordinarie regler om bestämning av beskattningsunderlaget som anges i artikel 11?"

Inledande anmärkningar

17. För att bättre förstå vilka omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och vad som utmärker reglerna om bestämning av beskattningsunderlaget, kan det vara lämpligt att på detta stadium klargöra varför svarandena vid den nationella domstolen kan anse sig ha intresse av att fortsätta att omfattas av de allmänna skattereglerna i sjätte direktivet hellre än att bli föremål för tillämpning av reglerna i artikel 26.

18. Ur rent matematisk synvinkel leder nämligen beräkningen av mervärdesskatt enligt såväl den ena som den andra metoden till samma resultat. Oavsett om det är vederlaget för en tjänst, med avdrag för den ingående skatt som betalats av den som tillhandahållit en tjänst, eller vinstmarginalen av denna tjänst som beskattas blir mervärdesskatten densamma.

19. En näringsidkare, som tillhandahåller både interna tjänster som inte ingår i paketet och interna tjänster som till paketpris tillhandahålls tillsammans med inköpta tjänster, är underkastad två olika regelsystem. Han ställs därmed inför tvingande administrativa skyldigheter, eftersom han blir tvungen att fördela sin omsättning mellan de båda tillämpliga regelsystemen.

De frågor som har ställts av High Court of Justice

20. High Court of Justice vill med sin första fråga få veta om de särskilda mervärdesskatteregler som uppställs i artikel 26 i sjätte direktivet skall tillämpas på tjänster som tillhandahålls av en näringsidkare som enligt nationell rätt inte anses vara en resebyrå eller en researrangör, när dessa tjänster i regel tillhandahålls av resebyråer och researrangörer.

21. Domstolen ombeds därför i huvudsak att fastställa räckvidden av de båda begreppen resebyrå och researrangör.

22. För att tolka denna bestämmelse måste dess ordalydelse undersökas och de målsättningar som uppställts av gemenskapslagstiftaren definieras, i enlighet med domstolens fasta rättspraxis. [4]

23. Sjätte direktivet innehåller inte någon definition av de begrepp som använts, vilket

4 — Se till exempel dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 47.

gör tillämpningen av artikel 26 beroende av den innebörd som medlemsstaterna lägger i dessa begrepp.

24. Det rör sig dock om gemenskapsrättsliga begrepp, som inte kan lämnas åt medlemsstaterna att definiera efter eget skön. [5] Huvudsyftet med sjätte direktivet är för övrigt att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Att använda ett formellt kriterium, som gör tillämpningen av skattereglerna i artikel 26 beroende av den rättsliga ställning som varje medlemsstat tillerkänner de näringsidkare som betecknas som resebyråer eller researrangörer (nedan kallade resebyråer), skulle äventyra den enhetliga tillämpningen av direktivet inom gemenskapen. [6]

25. Denna text är ändamålsenlig på så vis att den gör det möjligt att klarlägga uppgifter för en användbar tolkning som överensstämmer med de harmoniseringskrav som uppställs i sjätte direktivet.

26. Domstolen har tydligt redogjort för detta i sin dom av den 12 november 1992 i målet Van Ginkel:

"De tjänster som tillhandahålls av resebyråer och researrangörer kännetecknas av att de vanligen består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och inkvartering, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast driftsställe.

Tjänsternas mångfald och det faktum att de skall utföras på olika platser medför praktiska svårigheter för dessa företag vid tillämpningen av gemenskapsrättsliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt i tidigare omsättningsled, och kan utgöra hinder för deras verksamhet.

Det är för att *anpassa de tillämpliga bestämmelserna till denna verksamhets specifika karaktär* som gemenskapslagstiftaren har infört särskilda mervärdesskatteregler i punkterna 2, 3 och 4 i artikel 26 i sjätte direktivet ..." [7]

5 — Se till exempel — angående ett annat gemenskapsrättsligt begrepp i sjätte direktivet, nämligen "skatteundandragande" — dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen 138/86 och 139/86, Direct Cosmetics och Laughtons Photographs (REG 1988, s. 3937; svensk specialutgåva, volym 9), punkt 20.

6 — Beskattningsunderlaget måste också harmoniseras, enligt nionde övervägandet i sjätte direktivet, "så att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater".

7 — Dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (REG 1992, s. I-5723) punkt 13— 15, min kursivering.

27. Reglerna i artikel 26 har således sin grund i det faktum att resebyråers verksamhet är av specifik karaktär, eftersom den består i att tillhandahålla tjänster som utförs av andra skattskyldiga, vilka ofta befinner sig på en annan medlemsstats territorium. Artikel 26 är följaktligen avsedd att undanröja de svårigheter som uppstår genom ökningen av de administrativa formaliteter som följer av de många olika systemen i de olika medlemsstaterna. I det avseendet har fastslagits en enda beskattningsort och införts regler om beskattning av resebyråns vinstmarginal. Resebyrån slipper därmed uppfylla vissa tvingande krav som uppställs av andra medlemsstaters skattemyndigheter och undgår dubbelbeskattning, med tanke på att skatt som betalats i en annan medlemsstat inte kan dras av. På det stadium som den tillämpliga gemenskapsrätten befann sig då sjätte direktivet antogs, var skatten dessutom svår att återkräva.

28. I likhet med alla de regeringar som har intervenerat i målet samt kommissionen anser jag att dessa skäl talar för att reglerna i artikel 26 inte skall vara begränsade till att omfatta enbart näringsidkare som motsvarar den formella definitionen av resebyråer. Enligt min uppfattning bör de omtvistade begreppen ges en funktionell innebörd, baserad på karaktären av den berörde näringsidkarens verksamhet.

29. Det förhållandet att sådan verksamhet som utövas av resebyråer är specifik ändras inte av den enda anledningen att den näringsidkare som ingår avtal med resenären inte är en resebyrå i den mening som detta begrepp kan ha i den berörda medlemsstaten.

30. Den strävan efter förenkling som gemenskapslagstiftaren har gett uttryck för är på samma sätt tillämplig i fråga om två näringsidkare som utövar samma slags verksamhet och, som en logisk följd härav, ställs inför jämförbara svårigheter.

31. Detta är ett uttryck för principen om mervärdesskattens neutralitet. En selektiv tillämpning på likartade verksamheter av regler som är avsedda att underlätta för de berörda näringsidkarna att uppfylla sina skattemässiga skyldigheter skulle, som den tyska regeringen med rätta har framhållit, leda till att en viss kategori av näringsidkare gynnades utan något skäl. Andras verksamhet skulle hindras av de svårigheter som följde av lokaliseringen av den tillhandahållna tjänsten.

32. Domstolen anser att en av de principer som ligger till grund för systemet med mervärdesskatt är eliminerandet av faktorer som kan ge upphov till en snedvridning av konkurrensen på nationell nivå och gemenskapsnivå. [8] En konkurrenssnedvridning kan undvikas om artikel 26 tolkas så, att den omfattar verksamheter som är jämförbara enligt objektiva kriterier, inte enligt en förutbestämd klassificering av näringsidkaren i en

8 — Domen i det ovannämnda målet Direct Cosmetics och Laughtons Photographs, punkt 23.

viss yrkeskategori, även om denne ägnar huvuddelen av sin verksamhet åt att tillhandahålla tjänster som faller inom en annan kategori. [9]

33. Reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet skall således tillämpas på näringsidkare som regelmässigt arrangerar resor och som, för att utföra de tjänster som vanligen är förbundna med denna typ av verksamhet, exempelvis inkvartering eller transport, anlitar andra skattskyldiga personer.

34. De kriterier som gör det möjligt att utpeka näringsidkare som utövar resebyråverksamhet, i den mening som avses i artikel 26 i sjätte direktivet, är inte lätta att definiera då vissa av de erbjudna tjänsterna tillhandahålls av näringsidkaren själv medan andra köps in från utomstående. Vid förhandlingen klargjordes att ett hotell kan erbjuda sina kunder tjänster som utförs av utomstående och som inte ingår i hotellets verksamhet i egentlig mening, utan att det, enligt min uppfattning, för den skull är berättigat att likställa hotellet med en resebyrå. Ett exempel på detta är när hotellet håller sina gäster med taxiservice för resor till en närliggande station eller flygplats.

9 — Angående definitionen, enligt objektiva kriterier, av beräkningsgrunden för mervärdesskatt, se domen i det ovannämnda målet Direct Cosmetics och Laughtons Photographs, punkt 23.

35. Det kriterium som används av den tyska regeringen är till viss hjälp. Enligt detta kriterium kan en näringsidkares verksamhet, vars föremål inte består i att arrangera resor, inte anses ändra karaktär när de tjänster som knyts till verksamheten utgör rena bitjänster.

36. Jag anser att det rör sig om en bitjänst när den dels bidrar till utförandet av den egentliga tjänsten, dels motsvarar en marginell del av paketpriset i förhållande till den egentliga tjänsten. Bitjänsten har inget egenvärde för kunderna och den efterfrågas inte som sådan utan är endast ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten.

37. Detta är till exempel fallet med sådana lokala transporter som ett hotell kan tänkas anordna för att ta sina kunder till närbelägna mål.

38. En tjänst kan däremot anses vara likvärdig med den egentliga tjänst som näringsidkaren tillhandahåller, om den motsvarar en betydande del av det totala pris som resenären betalar och därför inte kan anses utgöra en bitjänst i förhållande till de andra tjänster som erbjuds, vare sig i fråga om pris eller det värde den betingar i kundens ögon. Det skall tilläggas att en sådan klassificering förutsätter

att tjänsten tillhandahålls med viss regelbundenhet, eftersom den omständigheten att den endast är tillfällig ger den karaktären av bitjänst.

39. Om ett hotell utöver inkvartering regelmässigt erbjuder sina kunder tjänster — till exempel en utflykt — som faller utanför traditionell hotellverksamhet, och som inte kan undgå att ha en kännbar inverkan på det paketpris som tillämpas, förefaller det mig som om de anknutna tjänsterna inte kan likställas med bitjänster. Förekomsten av sådana tjänster medför således att näringsidkarens verksamhet antar en annan karaktär.

40. I detta fall skall näringsidkaren anses vara omfattad av bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet, även om han inte enligt nationell rätt anses vara en resebyrå eller en researrangör.

41. Den andra fråga som ställts av High Court of Justice rör inte hur gemenskapsbestämmelserna skall tolkas utan hur de skall tillämpas på tvisten vid den nationella domstolen. Jag anser, i likhet med kommissionen, att det inte tillkommer EG-domstolen att avgöra tvisten i den nationella domstolens ställe, och att det är den nationella domstolen som — efter att ha beaktat alla faktiska omständigheter som den har uppgifter om, och i synnerhet vad den känner till om den andel av paketet som motsvaras av inköpta tjänster — skall avgöra målet på grundval av det svar som har lämnats på den första frågan.

De frågor som har ställts av Value Added Tax Tribunal

42. Value Added Tax Tribunal har utgått från antagandet att artikel 26 i sjätte direktivet kan tillämpas på en näringsidkare som enligt nationell rätt inte kan anses vara en resebyrå eller en researrangör men som mot betalning av ett paketpris tillhandahåller sina kunder tjänster som dels utförs av honom själv, och dels köps in från utomstående. Den nationella domstolen begär besked om hur vinstmarginalen för de tillhandahållna tjänsterna skall beräknas enligt artikel 26.

43. Value Added Tax Tribunal vill således veta på vilken grundval de olika delarna av paketpriset skall värderas.

44. Inledningsvis måste det göras en bestämning av tillämpningsområdet för artikel 26 i ett sådant fall där ett paket omfattar olika typer av tjänster, nämligen interna tjänster och tjänster som köpts in från utomstående.

45. I motsats till övriga intervenienter har den svenska regeringen förespråkat att reglerna om beskattning av vinstmarginalen skall tillämpas på samtliga tjänster. Enligt dess uppfattning skulle en selektiv tillämpning av artikel 26 leda till en snedvridning av konkurrensen mellan resebyråer som tillhandahåller både inköpta och interna tjänster, som kan vara underkastade olika skattesatser, och resebyråer som endast tillhandahåller inköpta tjänster, vilka förutsätts vara underkastade samma skattesats. En generell tillämpning av artikel 26 på samtliga tjänster skulle undanröja en sådan snedvridning genom att interna tjänster därmed kom att omfattas av reglerna för inköpta tjänster.

46. Den lösning som föreslagits av den svenska regeringen skulle förvisso göra det möjligt att undvika den komplicerade fördelning som blir nödvändig om två skilda slag av skatteregler skall tillämpas på samma avtal.

47. Mig förefaller dock denna lösning stämma illa överens med såväl ordalydelsen som andan i artikel 26 i sjätte direktivet.

48. I artikel 26.1 anges det mycket tydligt att bestämmelserna i artikeln skall tillämpas på resebyråers verksamhet när dessa "använder *andra skattskyldiga personers* leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer". [10]

49. Metoden för beräkning av beskattningsunderlaget, såsom den definieras i artikel 26.2, består i att från det totala belopp som betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, dra av "resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av *andra skattskyldiga personer* och som är till direkt nytta för den resande". [11]

50. Interna tjänster omnämns inte i bestämmelsen och det är otänkbart att detta utelämnande skulle betyda att beloppet för interna tjänster förblir inkluderat i beskattningsunderlaget, om det inte framträder i det belopp som skall dras av. Slutsatsen måste således vara att denna tjänstekategori omfattas av andra skatteregler.

51. Lagstiftarens syfte, att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till den specifika karaktären av resebyråers verksamhet, bekräftar detta synsätt. Interna tjänster tillhandahålls oftast i den medlemsstat där näringsidkaren har sitt säte eller driftsställe, vilket också är den ort där de inköpta tjänster som avses i artikel 26 skall beskattas. Beskattningsorten för inköpta tjänster är

10 — Min kursivering.
11 — Min kursivering.

således densamma som beskattningsorten för interna tjänster, i likhet med det fall då en näringsidkare uteslutande använder inköpta tjänster, vilket innebär dels att den snedvridning av konkurrensen mellan näringsidkarna som den svenska regeringen har varnat för inte riskerar att uppstå särskilt ofta, dels att tillämpningen av artikel 26 på interna tjänster i detta fall inte är av samma schematiska intresse.

52. Jag anser att den snedvridning som måste undvikas på rättens nuvarande stadium är den som följer av att två skilda slag av skatteregler — den metod för bestämning av skatteunderlaget som föreskrivs i artikel 11 i sjätte direktivet och den som föreskrivs i artikel 26 — tillämpas på identiska verksamheter som utövas under samma förhållanden, det vill säga med användning av tjänster som köps in från utomstående.

53. Jag drar därför slutsatsen att reglerna i artikel 26 uteslutande skall tillämpas på dessa tjänster.

54. Av detta följer att den skattskyldiga personen två gånger måste fördela det belopp som hans kunder betalar för paketet, så att vinstmarginalen för inköpta tjänster kan bestämmas.

55. Den första fördelningen gör det möjligt att fastställa den gemensamma vinstmarginalen genom att dra av kostnaderna för utförandet av de interna och de inköpta tjänsterna.

56. Genom den andra fördelningen särskiljs vinstmarginalen för varje tjänstekategori, så att beskattningsunderlaget för inköpta tjänster kan avskiljas.

57. I artikel 26 i sjätte direktivet anges metoden för beräkning av den beskattningsbara vinstmarginal som följer av de tillhandahållna tjänster som köpts in från utomstående. I det avseendet hänvisas det till resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer. Genom att dra av det beloppet från det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, får man fram den beskattningsbara vinstmarginalen.

58. Denna bestämmelse har dock inte utformats för de fall då blandade tjänster tillhandahålls mot betalning av ett paketpris, och det anges därför inte på vilket sätt vinstmarginalen för inköpta tjänster kan avskiljas från beloppet för interna tjänster.

59. Den nationella domstolen vill med sina frågor få veta vilken referensenhet som skall användas för att beräkna de kostnader som måste dras av för att vinstmarginalen skall

kunna fastställas. Den nationella domstolen har föreslagit två möjliga metoder av vilka den ena bygger på kostnaderna och den andra bygger på värdet av paketets beståndsdelar.

60. Den första metoden motsvarar det brittiska TOMS-systemet och förespråkas av den brittiska och den tyska regeringen. Näringsidkaren räknar ut vad det totalt kostar honom att tillhandahålla blandade tjänster mot betalning av ett paketpris. Denna kostnad består dels av de summor som han betalar för inköpta tjänster, dels av kostnaderna för att tillhandahålla interna tjänster. Den gemensamma marginalen för båda typerna av tjänster får man fram genom att dra av den totala kostnaden från det belopp som betalats för paketet.

Denna vinstmarginal skall sedan delas upp i sina två beståndsdelar, nämligen vinstmarginalen för inköpta tjänster och vinstmarginalen för interna tjänster. För att göra detta måste fördelningen baseras på hur de utgifter som hänför sig till de inköpta tjänsterna står i proportion till kostnaderna för interna tjänster.

Vinstmarginalen för inköpta tjänster omfattas av reglerna i artikel 26, medan vinstmarginalen för interna tjänster skall beskattas enligt de allmänna reglerna i sjätte direktivet.

61. Den andra metoden, vilken förespråkas av svarandena i det nationella målet och av kommissionen, är grundad på marknadsvärdet av paketets beståndsdelar. T. P. Madgett och R. M. Baldwin anser med andra ord att de utgifter som näringsidkaren har ådragit sig skall bestämmas i enlighet med artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, i vilken det hänvisas till det belopp som mottagits som vederlag för tjänsterna.

62. Den svenska regeringen har föreslagit en sista möjlighet som, för att säkerställa skatteneutraliteten, består i att beräkna beskattningsunderlaget i förhållande till de faktiska kostnaderna för de inköpta tjänsterna och till det belopp som näringsidkaren skulle ha fått lägga ut om han hade köpt in den interna tjänsten från tredje man. Den svenska regeringen har föreslagit att grossistpriset för sistnämnda tjänster skall användas. Detta skulle beräknas på grundval av försäljningspriset för en motsvarande tjänst utförd av en utomstående. Notera att denna beräkningsmetod är avsedd att tillämpas i ett sammanhang där de olika tjänsternas gemensamma vinstmarginal beskattas.

63. Den selektiva tillämpning av reglerna om mervärdesskatt för resebyråer som jag föreslår är av sådan natur att den gör det befogat att värdera interna tjänster i enlighet med artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, eftersom dessa förblir underkastade de allmänna reglerna om mervärdesskatt.

64. Enligt domstolen skall beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för de flesta tjänster vara allt som utgör vederlag för den utförda tjänsten. Detta vederlag är ett subjektivt värde, eftersom beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster utgörs av en faktisk motprestation och inte av ett värde som bestäms på grundval av objektiva kriterier. [12] Detta är ett uttryck för tanken att det är parterna i ett avtal som ensamma beslutar vilket pris som kan tillämpas på grundval av kriterier som de finner lämpliga. Det kan förstås antas att de i strävan efter ekonomisk effektivitet fastställer priset mot bakgrund av objektiva faktorer, men beskattningsunderlaget kan inte bestämmas med utgångspunkt i antaganden om ett rationellt beteende. Det viktiga är hur den ekonomiska transaktion som skall beskattas är beskaffad i verkligheten.

65. Detta resonemang kan dock inte som sådant tillämpas på förevarande fall. Förekomsten av ett paketpris som täcker båda tjänstekategorierna utan åtskillnad hindrar att beskattningsunderlaget bestäms på grundval av vederlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a, för de interna tjänster som tillhandahålls inom ramen för paketet. Det förefaller nämligen omöjligt att avskilja detta vederlag från resten av paketpriset, och vinstmarginalen för de inköpta tjänsterna kan därför inte utrönas genom denna metod.

66. Kommissionen har likväl föreslagit att vederlaget skall bestämmas med hänsyn till det rumspris som hotellet tar ut av gäster som inte betalar paketpris, det vill säga de gäster som reser självständigt och som inte deltar i utflykten.

67. Enligt min uppfattning har dock alla de föreslagna metoderna ett visst inslag av godtycke, vilket betyder att det inte är möjligt att säga att en metod är att föredra framför de övriga med hänvisning till det kriterium som bygger på hur pass väl beskattningsunderlaget överensstämmer med den berörda ekonomiska transaktionens verkliga beskaffenhet.

68. Den metod som kommissionen har föreslagit förutsätter att priset på den inkvartering som erbjuds som en intern tjänst inom ramen för paketet likställs med priset för inkvartering när den som erbjuds som en ensam tjänst.

69. Näringsidkaren kan ha beslutat att erbjuda samma tjänst till ett annat pris. Det är inte ovanligt att ett paket ger tillfälle att erbjuda en tjänst till ett lägre pris för att göra erbjudandet om blandade tjänster mera lockande. Den marknad på vilken de blandade tjänsterna erbjuds är inte riktigt densamma som den marknad på vilken enbart inkvartering erbjuds, och det är således inte säkert att beståndsdelarnas marknadsvärde återspeglas i priset för inkvartering.

12 — Se dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 9), punkt 10—13, och dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 16.

70. Denna metod har således den nackdelen att beräkningen i viss mån blir ungefärlig.

71. Den metod som har föreslagits av den brittiska och den tyska regeringen förefaller mig ha likartade brister. Även om man vid en beräkning enligt denna metod utgår från vad det i konkreta siffror har kostat att erbjuda tjänsterna, är nästa led ett avdrag, som inte har något samband med den verkliga beskaffenheten av den beskattningsbara transaktionen, för att fördela den gemensamma vinstmarginalen mellan vinstmarginalen för inköpta tjänster och vinstmarginalen för interna tjänster. Det finns nämligen ingenting som gör det möjligt att anta att respektive vinstmarginal för de tjänster som ingår i paketet står i proportion till kostnaden för respektive tjänst. Det är således minst lika godtyckligt att ställa upp en regel på grundval av detta samband som att säga att priset för de interna tjänsterna i paketet är identiskt med priset för motsvarande tjänster som inte ingår i paketet.

72. Den svenska regeringens lösning gör det nödvändigt att som jämförelsevärde använda ett genomsnitt grundat på likartade tjänster som utförts av andra näringsidkare. Önskan att hänvisa till ett representativt värde med hjälp av en sådan uppskattning är berättigad. Det konstaterade värdet är dock till stor del fiktivt, eftersom det inte står i någon direkt relation till den tjänst som skall beskattas. Det föreligger dessutom en risk för vaghet, eftersom referensgenomsnittet kan ifrågasättas och därmed bli föremål för trätor bland experterna.

73. Tanken på att välja en viss metod av det enda skälet att den troget återspeglar paketets verkliga struktur måste således överges.

74. Jag föreslår därför att domstolen väljer den metod som har förespråkats av T. P. Madgett och R. M. Baldwin samt kommissionen, och som — hur bristfällig den än är — bjuder på färre praktiska svårigheter när den skall genomföras samtidigt som den inte innebär någon större olägenhet i fråga om lagenlighet.

75. Som ett första led skall priset för inköpta tjänster dras av från det paketpris som betalas av konsumenten. Paketet och priset är två värden som inte kan ifrågasättas, eftersom de utgör sanna fakta. Detta led är dessutom förenligt med artikel 26.

76. Metoden att dra av de inköpta tjänsternas marknadsvärde har den fördelen att den är enkel, men som jag redan har påpekat återspeglar den inte prisstrukturen i fråga om de tjänster som ingår i paketet. Medan den kostnadsbaserade beräkningsmetoden innebär att den beskattningsbara vinstmarginalen skall bestämmas på grundval av den gemensamma marginalen, är det i vid en tillämpning av marknadsvärdesmetoden inte nödvändigt att särskilja de olika delarna av

tjänsternas värde. [13] Vinstmarginalen och kostnaderna utgör tillsammans de interna tjänsternas referensvärde, vilket endast behöver dras av från paketpriset för att de inköpta tjänsternas värde skall utrönas. Genom det ovan beskrivna avdraget från priset för sistnämnda tjänster får man sedan fram den beskattningsbara vinstmarginalen. Denna kan således utrönas utan att det är nödvändigt att dela upp de interna tjänsternas värde.

77. Den kostnadsbaserade metoden kräver för övrigt en komplicerad rekonstruktion av de olika delarna av självkostnadspriset som inte kan genomföras utan att de fasta utgifterna, vars avdrag från paketpriset ger den gemensamma vinstmarginal som skall tjäna som beskattningsunderlag, fördelas mellan de interna tjänsterna och de tjänster som inte ingår i paketet.

78. Användningen av marknadsvärdet gör det också möjligt att undvika de osäkerhetsmoment som hör samman med karaktären av de kostnader som skall dras av. Enligt artikel 26.2 tredje meningen i sjätte direktivet skall avdrag göras för resebyråns faktiska kostnad för inköpta tjänster som är till direkt nytta för den resande. Av detta följer att de fasta utgifterna, som inte uppfyller detta villkor men som ändå är till nytta för näringsidkarens hela verksamhet, ingår i den beskattningsbara vinstmarginalen för inköpta tjänster, men inte i vinstmarginalen för interna tjänster. En kostnadsberäkning skulle göra det nödvändigt att fördela de fasta utgifterna mellan de båda tjänstekategorierna. De är dock redan inkluderade i de interna tjänsternas marknadsvärde och de behöver inte avskiljas vid en beräkning av de inköpta tjänsternas marknadsvärde.

79. Slutligen har den tyska regeringen kritiserat denna bestämningsmetod för att den inte är baserad på samma referensenheter, eftersom det från paketpriset görs avdrag för både en kostnad, nämligen kostnaden för inköpta tjänster som är till direkt nytta för den resande, och ett värde, nämligen värdet av interna tjänster.

80. Enligt min uppfattning borde denna omständighet inte leda till en snedvriden bestämning av beskattningsunderlaget, eftersom paketet i sig utgör ett värde som är sammansatt av olika kostnader och vinstmarginaler. Eftersom syftet med den valda metoden är att avskilja den beskattningsbara vinstmarginalen för inköpta tjänster, är det möjligt att från paketpriset dra av de interna tjänsternas marknadsvärde, vilket omfattar kostnaderna och vinstmarginalen för sistnämnda tjänster.

81. Av vad ovan anförts drar jag således slutsatsen att vinstmarginalen skall bestämmas på grundval av de inköpta tjänsternas marknadsvärde.

13 — I likhet med vad som är fallet med den kostnadsbaserade metoden förutsätter den lösning som föreslagits av den svenska regeringen att man identifierar den del av de interna tjänsternas värde som utgör vinstmarginalen för dessa tjänster, för att rekonstruera den gemensamma vinstmarginal som, enligt regeringens åsikt, skall beskattas i sin helhet.

Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på de frågor som ställts av High Court of Justice, Queen's Bench Division:

1) Artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att begreppen "resebyrå" och "skattskyldiga som arrangerar turistresor" är tillämpliga på en näringsidkare som, trots att han inte anses vara en resebyrå eller researrangör enligt nationell rätt, regelmässigt arrangerar resor — varvid han handlar i eget namn i förhållande till den resande — genom att använda tjänster som tillhandahålls den resande direkt av andra skattskyldiga.

   När de tjänster som den resande erbjuds har tillhandahållits dels av andra skattskyldiga, dels av näringsidkaren själv, kan näringsidkaren inte anses vara en "resebyrå" eller "skattskyldig som arrangerar turistresor" i den mening som avses i ovannämnda artikel 26, om de tjänster som tillhandahålls direkt av andra skattskyldiga är bitjänster i förhållande till övriga tjänster.

2) Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra tvisten på grundval av svaret på den första frågan.

83. Jag föreslår att domstolen lämnar följande svar på de frågor som ställts av Value Added Tax Tribunal:

När en näringsidkare, som omfattas av bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet 77/388, mot betalning av ett paketpris genomför transaktioner bestående av tjänster som tillhandahålls dels av honom själv, dels av andra skattskyldiga, kan de mervärdesskatteregler som föreskrivs i ovannämnda artikel 26 endast tillämpas på sistnämnda tjänster, i den mån som dessa är till direkt nytta för den resande.

Den vinstmarginal som utgör beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artikel 26.2 i sjätte direktivet 77/388, bestäms genom att paketpriset, exklusive skatt, fördelas mellan de interna tjänsterna och de tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga, på grundval av de interna tjänsternas marknadsvärde.