FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 16. januar 1997 *

1. Det spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (Queen's Bench Division), for hvilken der er iværksat appel til prøvelse af en afgørelse fra Value Added Tax Tribunal (herefter »VAT Tribunal«), er i det væsentlige følgende: Skal et selskab, der er agent for en rejsearrangør med hjemsted i en anden medlemsstat, som er indehaver af den samlede aktiekapital i selskabet, for så vidt angår anvendelsen af sjette momsdirektiv [1] anses for et fast kontor for rejsearrangøren eller for en formidler, der handler på dennes vegne?

2. Sagens omstændigheder kan opsummeres således:

Selskabet DFDS A/S (herefter »det danske selskab«) er bl. a. arrangør af pakkerejser. Det er et dansk selskab med hovedsæde i København.

DFDS A/S er indehaver af den samlede aktiekapital i det engelske selskab DFDS Ltd (herefter »det engelske selskab«), der fra Harwich handler som agent for moderselskabets regning ved at sælge pakkerejser, som er arrangeret af sidstnævnte [2].

3. Moderselskabet og dets datterselskab har indgået en agentaftale med henblik på at regulere forholdet mellem dem [3]. Det engelske selskab er i denne aftale udpeget som generel salgs- og havneagent for det danske selskab (helt præcist: selskabets passagerafdeling, Scandinavian Seaways), og det har til opgave at varetage reservationer — for Det Forenede Kongerige og Irland — for passagerydelser i forbindelse med rejser arrangeret af DFDS A/S (punkt 1).

* Originalsprog: italiensk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 — Det bemærkes, at indtil 1989 solgte DFDS Ltd rejser direkte i Storbritannien, og at rejsearrangørens fortjenstmargen udgjorde beskatningsgrundlaget for momsberegningen. Det var først herefter, at disse rejser blev arrangeret af DFDS A/S for dette selskabs regning, og at DFDS Ltd ophørte med at være momspligtig for så vidt angik de rejser, selskabet arrangerede i Storbritannien.

3 — En første aftale blev indgået den 1.1.1989. Denne aftale blev den 1.12.1991 afløst af en ny aftale, som i det væsentlige var identisk med den første.

I aftalen pålægges datterselskabet andre forpligtelser. Blandt de overdragne opgaver er følgende: yde bistand til moderselskabet for så vidt angår tilsyn og kontrol med pakkerejser (punkt 2), stille kvalificeret administrativt og salgspersonale til rådighed for moderselskabet (punkt 3.1), rådføre sig med moderselskabet før udnævnelsen af ledende medarbejdere (punkt 3.2), indhente moderselskabets godkendelse før indgåelsen af visse aftaler af særlig betydning og før udvælgelsen af reklame- og public relations-bureauer (punkt 3.3). Det fremgår i øvrigt, at det engelske selskab skal reklamere inden for rammerne af og i overensstemmelse med moderselskabets strategi og inden for de af dette fastlagte økonomiske rammer (punkt 3.5). Det engelske selskab forpligter sig endvidere til (punkt 3.8) at behandle klager fra passagerer og påtager sig forpligtelser af anden art i overensstemmelse med de af moderselskabets angivne retningslinjer, deriblandt en forpligtelse til ikke at anlægge retssager uden sidstnævntes forudgående accept. I agentaftalens punkt 3.9 bestemmes endeligt, at det engelske selskab ikke må levere tjenesteydelser til andre passagertransportselskaber uden moderselskabets forudgående accept.

Som modydelse for denne virksomhed (punkt 4.1.1) er moderselskabet forpligtet til at udbetale en bruttoprovision på 19% af de af det engelske selskab solgte tjenesteydelser.

4. Jeg henleder herefter opmærksomheden på nogle forhold, som gør det muligt at tydeliggøre forholdet mellem de to selskaber.

Som det fremgår af sagens akter, har det engelske selskab, når det modtager en forespørgsel — enten direkte fra en kunde eller gennem et rejsebureau — ved hjælp af en edb-terminal i Harwich adgang til det danske selskabs centrale computersystem i København, der indeholder oplysninger om ledige pladser på færgerne samt ledige hotelværelser. Såfremt de ønskede rejser eller overnatningsmuligheder er ledige, accepteres reservationen, og det engelske selskab udleverer de nødvendige dokumenter til passagerne. Disse dokumenter udstedes i det danske selskabs navn og for dettes regning.

Hvad derimod angår det rent finansielle aspekt er det engelske selskabs skønsmargen med hensyn til fastsættelsen af tariffer yderst begrænset. Selskabet skal overholde de tariffer, som det danske selskab har fastsat efter at have rådført sig med det engelske selskab. Ved udgangen af hver måned overføres det engelske selskabs indtægter med fradrag af den aftalte fortjenstmargen på 19% for dette til det danske selskabs konto.

Endelig tager det engelske selskab sig direkte af markedsføring og reklamevirksomhed, men koordinerer dog dets aktiviteter med

det danske selskabs salgsafdeling. Det bemærkes, at sidstnævnte på sin side påtager sig de med reklameaktiviteten forbundne udgifter.

5. I 1993 traf de britiske skattemyndigheder afgørelse om, at selskabet DFDS A/S skulle registreres med henblik på momsbetaling i Det Forenede Kongerige. I en skrivelse af 20. august 1993 præciserede de nærmere bestemt, at DFDS A/S var momspligtig for de rejser, der af det engelske selskab solgtes i Det Forenede Kongerige. De britiske myndigheder anså DFDS Ltd som »fast kontor« for moderselskabet og fandt derfor, at sidstnævnte var momspligtig i Storbritannien for de ydelser, som det engelske selskab præsterede i Storbritannien.

6. Det danske selskab er af en anden opfattelse. Det fandt (og finder stadig), at det engelske selskabs ydelser, i relation til skattelovgivningen, blot burde (og bør) betragtes som formidlervirksomhed for moderselskabets regning. Henset til ydelsernes art må beskatningsgrundlaget, ifølge britisk ret, udelukkende være de beløb (den såkaldte »fortjenstmargen«), der udbetales til det engelske selskab for den formidlervirksomhed, det udfører for moderselskabets regning [4].

7. På grundlag af disse argumenter anfægtede DFDS A/S den pågældende beslutning ved VAT Tribunal, London.

VAT Tribunal gav selskabet medhold. Den præciserede, at det danske selskab havde sit hovedsæde i Danmark og ikke kunne være momspligtig i Det Forenede Kongerige for så vidt angår ydelser, som sælges fra Harwich. Der var to grunde hertil: Hovedsædekriteriet måtte betragtes som vigtigere end kriteriet om et fast kontor, og det engelske selskabs menneskelige og tekniske ressourcer måtte betragtes som udtryk for et fast kontor for selskabet selv og ikke for moderselskabet [5].

4 — Det danske selskabs økonomiske interesse i ikke at være momspligtig i Det Forenede Kongerige skyldes, som selskabets advokat under retsmødet i øvrigt har medgivet, at Kongeriget Danmark ved at gøre brug af den bemyndigelse, som er indrømmet i sjette direktivs bestemmelser, har momsfritaget virksomheder, som udøver rejsebureau-aktivitet.

5 — Jf. præmis 6 i VAT Tribunal's afgørelse af 23.8.1994 (LON/93/2396A): »Selv om det engelske selskabs lokaler uden tvivl udgør et 'fast kontor', drejer det sig om det engelske selskabs faste kontor og ikke det danske selskabs.«

8. High Court, hvortil de britiske myndigheder appellerede afgørelsen, har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I tilfælde, hvor en rejsearrangør har sit hovedkvarter i medlemsstat A, men leverer tjenesteydelser i form af pakkerejser til rejsende gennem en agent i medlemsstat B,

a) under hvilke omstændigheder er rejsearrangørens levering af disse tjenesteydelser da efter Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (det sjette momsdirektiv) og navnlig artikel 26 afgiftspligtig i medlemsstat B? og

b) under hvilke omstændigheder kan rejsearrangøren antages at have 'etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed' i medlemsstat B eller dér at have 'et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af denne'?«

Under retsforhandlingerne har DFDS A/S, den italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. DFDS A/S, Det Forenede Kongeriges regering, den tyske regering samt Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i det i sagen afholdte retsmøde.

De relevante retsforskrifter

9. Efter denne redegørelse for sagens faktiske omstændigheder vil jeg se nærmere på, hvilke regler der finder anvendelse i den foreliggende sag. De relevante bestemmelser i sjette direktiv er de nedenfor gengivne:

I artikel 9, stk. 1, fastlægges den almindelige regel om leveringsstedet for en tjenesteydelse, der er underlagt moms:

Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

I artikel 26 (stk. 1 og 2) fastsættes særordningen for rejsebureauer. De relevante bestemmelser er 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 a), 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« (min fremhævelse).

I artikel 28, stk. 3, litra g), bestemmes, at i den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

»...

uanset bestemmelserne i artikel 17, stk. 3, og artikel 26, stk. 3, fortsat — uden fradragsret for de i tidligere omsætningsled erlagte afgifter — fritage tjenesteydelser, der præsteres af de i artikel 26, stk. 3, omhandlede rejsebureauer ...«.

Retlig vurdering

10. Som nævnt i syvende betragtning til sjette direktiv har »fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner ... medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til ... levering af tjenesteydelser«. Ud over en harmonisering af medlemsstaternes regler på dette område fastlægger sjette direktiv de kriterier, på grundlag af hvilke eventuelle konflikter skal løses af de pågældende retsinstanser.

11. I artikel 9, stk. 1, fastsættes det generelt, hvorledes leveringsstedet for tjenesteydelsen skal bestemmes. Det principale kriterium er herved det sted, hvor tjenesteyderen har etableret *hjemstedet for sin økonomiske virksomhed*, og det sted, hvor han har etableret *et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres*. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted skal der herefter, subsidiært, tages hensyn til tjenesteyderens bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

12. I artikel 26 fastlægges derimod en særordning med hensyn til moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Lovgivers beslutning om at beskatte »rejsebureauets fortjenstmargen« skyldes rejsebureauernes særlige virksomhed og navnlig kravet om beskatning af de forskellige tjenesteydelser, som en pakkerejse som mere generel ydelse består af, på det sted, hvor de faktisk leveres. Domstolen har herved fastslået, at »de tjenesteydelser, disse virksomheder 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« [6]. Det fulgte heraf, at såfremt der ikke var blevet fastlagt en særordning, »[ville der for virksomhederne] på grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres ... 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« [7].

13. Der er imidlertid en sammenhæng mellem de nævnte to ordninger, som den, der skal anlægge en fortolkning, må tage i betragtning. For at afgøre, hvorvidt DFDS A/S' indtægter i forbindelse med turistrejser solgt af datterselskabet DFDS Ltd, som selskabet kontrollerer, skal indgå i beskatningsgrundlaget for rejsebureauet i Det Forenede Kongerige eller det i Danmark, er det nødvendigt at inddrage reglen i artikel 9. Den forelæggende ret har i øvrigt været opmærksom på, at for så vidt angår rejsebureauer er de i artikel 26, stk. 2, andet punktum, indeholdte kriterier — hovedsædet for den økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra ydelsen præsteres — i flere henseender sammenfaldende med de kriterier, som er indeholdt i den generelle ordning [8]. Man må således først og fremmest se på, hvorledes Domstolen tidligere har fortolket sidstnævnte ordning.

14. I dommen i Berkholz-sagen fastlagde Domstolen retningslinjer vedrørende flere aspekter af ordningen i henhold til artikel 9, idet den præciserede indholdet af begreberne hjemsted for den økonomiske virksomhed

6 — Dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 13.

7 — Dommen i Van Ginkel-sagen, a.st., præmis 14.

8 — Forelæggelseskendelsen (punkt 5.5.2).

og fast forretningssted samt forholdet mellem disse to begreber [9].

15. Ifølge generaladvokat Mancini gav det ikke anledning til »problemer« at definere begrebet hjemsted for den økonomiske virksomhed. Det var klart, at dette begreb måtte »forstås i sin tekniske betydning, altså således at det sigter til det sted, der ifølge stiftelsesdokumentet er angivet som sæde for det selskab, der er indehaver af den tjenesteydende virksomhed« [10]. Såfremt denne definition anvendes i den foreliggende sag, er der — hvilket alle procesdeltagerne i sagen da også har erkendt — ingen tvivl om, at DFDS A/S er et selskab, som er stiftet efter dansk ret, og hvis hjemsted/hovedsæde er i Danmark.

16. Derimod er det vanskeligere at definere begrebet »fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres/fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres«. Det fremgår af dommen i Berkholz-sagen, at et fast forretningssted/kontor forudsætter en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser [11].

17. Vedrørende forholdet mellem de to tilknytningskriterier bemærkede Domstolen herefter, at det andet kriterium er underordnet det første. Navnlig er det kun, »såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen *rationel* løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat«, at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kan komme i betragtning [12]. Kriteriet om hjemstedet for den økonomiske virksomhed har således »forrang som tilknytningsmoment« [13].

18. Efter at have præciseret de begreber, som skal anvendes i den foreliggende sag, vil jeg nu behandle sagens realitet. For at kunne besvare spørgsmålene fra den forelæggende ret må det først afgøres, hvorvidt det engelske selskab, på grund af karakteren af dets forbindelse til moderselskabet, kan anses for et »fast kontor« for det danske selskab, hvorfra tjenesteydelserne præsteres. For det andet må det i lyset af sagens faktiske omstændigheder afgøres, hvilket af de to kriterier der skal finde anvendelse i den foreliggende sag.

19. Ved den nærmere afgørelse af, hvorvidt det engelske selskab skal anses for et »fast kontor« for moderselskabet, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, er der efter min opfattelse hjælp at hente i flere af Domstolens

9 — Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Sml. s. 2251.

10 — Generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse i Berkholz-sagen, jf. ovenfor, Sml. s. 2252, punkt 2.

11 — Dommen i Berkholz-sagen, a.st., punkt 1 i domskonklusionen.

12 — Dommen i Berkholz-sagen, a.st., præmis 17.

13 — Dommen i Berkholz-sagen, a.st., præmis 17.

konkurrenceretsafgørelser, navnlig hvad angår agentbegrebet. Jeg tænker herved især på de domme, der fastlægger anvendelsesområdet for traktatens artikel 85, stk. 1, for så vidt angår handelsagenter [14].

20. Problemet var som bekendt — og er stadig — at afgøre, under hvilke omstændigheder en agent kan anses for at være uafhængig af agenturgiver. Det er på dette grundlag, at det må afgøres, hvorvidt forholdet mellem agenturgiver og agent er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 85, stk. 1. Denne bestemmelse finder kun anvendelse, såfremt agenten er uafhængig. Som generaladvokat Tesauro har udtrykt det, indebærer den omstændighed, »at repræsentanten hører til agenturgiverens virksomhed ... at agenten 'forsvinder' som selvstændig erhvervsdrivende« [15].

21. I dommen i sagen Vereniging van Vlaamse Reisbureaus har Domstolen angivet nærmere retningslinjer i relation til rejsebureauer [16]. Vedrørende en af den belgiske regering fremsat indsigelse, der havde til formål at unddrage visse handelsforhold mellem en rejsearrangør og et rejsebureau fra anvendelsesområdet for artikel 85, stk. 1, fastslog Domstolen, at »en rejseagent af den type, som den nationale ret omtaler, tværtimod må anses som en uafhængig mellemmand, der udøver en selvstændig virksomhed med salg af tjenesteydelser. På sin side *sælger agenten nemlig rejser arrangeret af et meget stort antal rejsearrangører, mens rejsearrangøren på sin side sælger sine rejser til et stort antal agenter*. En sådan rejseagent kan ikke ... betegnes som et hjælpeorgan, der er integreret i denne eller hin rejsearrangørs virksomhed« [17] (min fremhævelse).

22. En nærmere undersøgelse viser, at Domstolens antagelser i den nævnte sag kan anvendes med henblik på at løse den foreliggende tvist. Ifølge de kriterier, som Domstolen lagde til grund i den nævnte dom, er der ingen tvivl om, at DFDS Ltd ikke kan anses for en uafhængig agent. Dette skyldes såvel strukturen af ejerforholdet som funktionelle aspekter: For det første taler allerede det forhold, at moderselskabet ejer hele aktiekapitalen, for, at datterselskabet er »afhængigt« af det. For det andet — for så vidt angår det funktionelle aspekt, som henset til nævnte dom skal tages i betragtning — sælger det engelske selskab, i modsætning til, hvad der var tilfældet i sagen Vereniging van Vlaamse

14 — Jf. dom af 13.7.1966, forenede sager 56/64 og 58/64, Consten og Grundig mod Kommissionen, Sml. 1965-1968, s. 245, af 16.12.1975, forenede sager 40/73-48/73, 50/73, 54/73, 55/73, 56/73, 111/73 og 114/73, Suiker Unie m.fl. mod Kommissionen, Sml. s. 1663, af 1.10.1987, sag 311/85, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, Sml. s. 3801, og af 24.10.1995, sag C-266/93, Volkswagen og VAG Leasing, Sml. I, s. 3477.

15 — Generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i sagen Volkswagen og VAG Leasing, Sml. 1995 I, på s. 3479.

16 — A.st.

17 — A.st., præmis 20.

Reisbureaus, ikke rejser arrangeret af et stort antal rejsearrangører. Tværtimod fremgår det af det kontraktforhold, som binder selskabet til moderselskabet, at virksomheden som agent kun må udøves i forhold til moderselskabet, medmindre dette udtrykkeligt tillader andet. Er dette ikke tilfældet, har datterselskabet, henset til, hvordan agentkontrakten regulerer forholdene mellem moderselskabet og datterselskabet, ingen egentlig selvstændighed i forhold til moderselskabet med henblik på udøvelsen af dets egen virksomhed. I samme retning peger en række allerede nævnte forhold, herunder navnlig forpligtelsen til at indhente moderselskabets forudgående accept i administrative spørgsmål vedrørende datterselskabet og i forbindelse med udnævnelse af ledende medarbejdere (punkt 3.2) samt ved indgåelse af vigtige aftaler og udvælgelse af reklame- og public relations-bureauer (punkt 3.3), hvortil kommer den manglende skønsmargen til at fastsætte prisen på ydelserne. Alt i alt mener jeg, at det engelske selskab, også når henses til dets juridiske form, handler som moderselskabets *»hjælpeorgan«*.

23. I dommen i sagen Volkswagen og VAG Leasing lagde Domstolen endvidere vægt på risiko-kriteriet: »Repræsentanter mister kun deres status som selvstændige erhvervsdrivende«, bemærkede Domstolen, »såfremt de ikke bærer nogen af de risici, der er forbundet med de kontrakter, de har forhandlet for kommittenten, og fungerer som hjælpeorganer, der er integreret i kommittentens virksomhed« [18]. Også efter dette kriterium må man opretholde min konklusion for så vidt angår DFDS Ltd's status som »hjælpeorgan« for moderselskabet. Det engelske selskabs situation er en anden end den tyske forhandlers i sagen Volkswagen og VAG Leasing. Selskabet synes ikke at løbe nogen som helst finansiel risiko i forbindelse med indgåelse af kontrakter med forbrugerne inden for rammerne af den rejsebureauvirksomhed, det udøver for det danske selskabs regning.

24. Derfor er det engelske selskab et »hjælpeorgan«, som er økonomisk integreret i det danske selskab. Tilbage står at undersøge, om DFDS Ltd kan anses for »fast kontor« for moderselskabet.

25. I denne henseende er de i Det Forenede Kongeriges regerings indlæg indeholdte henvisninger til Domstolens praksis relevante. Der er herved nærmere tale om dommene i sagen Factortame m.fl. og i »Coassurance«-sagen, som begge må tillægges betydning for den foreliggende sag [19].

I dommen i sagen Factortame m.fl. fastlås det, at begrebet etablering »omfatter den faktiske udøvelse af en økonomisk aktivitet ved

18 — A.st., præmis 19.

19 — Dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Sml. I, s. 3905, og af 4.12.1986, sag 205/84, den såkaldte »Coassurance«-sag, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755.

hjælp af en fast indretning i en ... medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum« [20].

Den anden af de nævnte domme er af endnu større betydning for den foreliggende sag. I denne dom fastslås det, at et (forsikrings)selskab i en medlemsstat, der i en anden medlemsstat opretholder en permanent tilstedeværelse, er omfattet af traktatens bestemmelser om etableringsretten, »*også selv om denne tilstedeværelse ikke har form af en filial eller et agentur*, men består i, at selskabet blot opretter et kontor, der drives af selskabets eget personale, eller i, *at en selvstændig person får fuldmagt til permanent at repræsentere selskabet på samme måde som et agentur*« [21].

26. Jeg vil nu undersøge, om de kriterier, som Domstolen fastlagde i de nævnte domme, er opfyldt her. Det er de efter min opfattelse. Kravene om en faktisk udøvelse af aktivitet, og om, at denne udøves i et ikke nærmere angivet tidsrum og »ved hjælp af en fast indretning« er alle opfyldt. Dette bekræftes af VAT Tribunal's detaljerede undersøgelse af de faktiske omstændigheder. VAT Tribunal's afgørelse fremhæver en række forhold, hvoraf det vigtigste — jeg deler i denne henseende det synspunkt, Kommissionens repræsentant fremsatte under retsmødet — er det, at det engelske selskab har ca. 100 ansatte. Det skorter i øvrigt ikke på andre forhold, der understøtter, at den til forbrugeren leverede ydelse tillige præsteres i Storbritannien. Aftalen indgås i Storbritannien, betalingen må formodes at ske i UKL, eventuelle klager fra kunderne behandles af det engelske selskab, og moderselskabet godtgør de udgifter, som DFDS Ltd må afholde i forbindelse med retssager med henblik på beskyttelse af selskabets interesser.

27. DFDS Ltd må herefter antages at opfylde kriteriet om et fast forretningssted/kontor, således som dette er defineret i dommen i Berkholz-sagen. Der er tale om »en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser«. De nødvendige betingelser for, at der er tale om »et fast kontor«, er således opfyldt.

Jeg bemærker herefter, at omstændighederne i den foreliggende sag er nogle ganske andre end i sag C-190/95, der for øjeblikket verserer for Domstolen. I denne sag har generaladvokat Fennelly foreslået Domstolen som kriterium at anvende det pågældende

20 — A.st., præmis 20.

21 — Dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, a.st., præmis 21, min fremhævelse. Jf. ligeledes generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i sagen Daily Mail og General Trust, hvor han efter at have henvist til Domstolens definition i den nævnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland, præciserede, at »etableringsretten kan anvendes under to forskellige former. Der kan på den ene side være tale om oprettelse af agenturer, filialer eller datterselskaber. Dette kaldes den sekundære etablering«, Sml. 1988, s. 5500, punkt 4. Jf. ligeledes dom af 27.9.1988 i sagen Daily Mail and Trust, a.st., »Et selskab udnytter normalt også etableringsretten ved at oprette agenturer, filialer eller datterselskaber« Sml. s. 5483, præmis 17.

selskabs hjemsted [22] i Nederlandene frem for det sted, konkret i Belgien, hvor selskabet havde en sekundær aktivitet i form af leasing af biler. Til støtte herfor baserer generaladvokat Fennelly sig på forskellige omstændigheder i sagen, f.eks. det forhold, at det nederlandske selskab ikke havde hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Belgien, og at kontrakterne om leasing af biler blev indgået i Nederlandene og repræsenterede den største del af de tjenesteydelser, selskabet leverede, og hvortil der var knyttet en organisation med betydelige menneskelige og andre ressourcer [23]. Hvad kan der udledes af generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse i denne sag, som kan have relevans for den vurdering, som Domstolen skal anlægge her? Efter min opfattelse må det antages, at der i den foreliggende sag er tale om et fast kontor i Det Forenede Kongerige, som defineret i fællesskabslovgivningen.

28. Endelig forudsætter det i sagen forelagte spørgsmål en klarlæggelse af forholdet mellem de to i artikel 26, stk. 2, indeholdte kriterier. Jeg har allerede under henvisning til Berkholz-sagen og andre senere sager for Domstolen nævnt, at kriteriet om et fast forretningssted/kontor er subsidiært. Dette er tilfældet, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, enten for så vidt angår berettigelsen af den byrde, der pålægges den afgiftspligtige, eller med henblik på afgørelsen af, hvilken medlemsstat der bør være kompetent til at opkræve afgiften, eller på at forhindre en konflikt med skattemyndighederne i andre medlemsstater [24].

29. Det henhører under hver medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder at afgøre, hvornår det ene kriterium bør anvendes frem for det andet. Domstolens opgave er at tydeliggøre og udøve en kontrol med hensyn til de betingelser, som skal danne grundlag for valget af det ene kriterium frem for det andet. I denne sag må undersøgelsen således være direkte rettet mod følgerne af at anvende det generelle kriterium om hovedsædet for den økonomiske virksomhed. Såfremt resultatet er rationelt, således som det er direktivets hensigt, bør dette kriterium anvendes. I så fald er der ingen grund til at anvende det andet kriterium om et fast forretningssted/kontor.

30. Det Forenede Kongeriges regering har under henvisning til generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse i Berkholz-sagen gjort gældende, at problemet må løses på grundlag af de generelle principper i den

22 — Forslag til afgørelse fremsat den 12.12.1996 i ARO Lease-sagen.

23 — Nævnte forslag til afgørelse, punkt 31.

24 — Jf. for nylig i samme henseende Domstolens dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 16 og 17. Jf. ligeledes generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse af 28.11.1996 i sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. 1997 I, s. 1195, s. 1197, punkt 26.

fællesskabsretlige afgiftsordning [25]. Blandt disse principper hører det, der består i at opkræve momsen på det sted, hvor tjenesteydelsen leveres. På dette grundlag og ved endvidere at inddrage forholdet mellem det engelske selskab og moderselskabet anfører Det Forenede Kongeriges regering, at selskabet DFDS Ltd er en sekundær etablering for DFDS A/S. Sidstnævnte selskab bør herefter være momspligtig i Det Forenede Kongerige for de ydelser, det præsterer i Harwich.

31. DFDS har gjort den modsatte opfattelse gældende, idet selskabet anfører, at det bestemt hverken er irrationelt eller ubegrundet at anvende kriteriet om hovedsædet. Hvad derimod angår kriteriet om et fast kontor vil dette medføre forvirring, konflikter mellem retsinstanser og unødvendige komplikationer i momsordningens funktion [26].

32. Af de nedenfor anførte grunde kan jeg tilslutte mig Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse. Jeg er enig i, at kriteriet om hjemstedet for den økonomiske virksomhed ikke i den foreliggende sag fører til rationelle resultater. Tværtimod ville anvendelsen af dette kriterium, for det første, stride mod reglen om, at beskatningsstedet som udgangspunkt skal være det sted, hvor tjenesteydelsen leveres til forbrugeren. Dét er netop det grundlæggende kriterium: Momsordningen skal anvendes således, at det bedst muligt harmonerer med den økonomiske virkelighed. Jeg mener ikke, at det subsidiære kriterium, når det vurderes, om det vil kunne bringes i anvendelse, alt for automatisk skal underordnes kriteriet om hjemstedet for den økonomiske virksomhed.

33. For det andet ville anvendelsen af sidstnævnte kriterium i overensstemmelse med det af det danske selskab anførte i den foreliggende sag forværre problemerne frem for at forenkle dem. Hvad ville der ske, hvis virksomheder i denne sektor ved at vælge placeringen af deres hovedsæde fik mulighed for frit at bestemme, hvor deres tjenesteydelser skulle afgiftsbelægges? Dette valg ville medføre en forvridning af den frie konkurrence og andre mere generelle følgevirkninger for den økonomiske aktivitet.

I artikel 28, stk. 3, litra g), bemyndiges medlemsstaterne til at indrømme fritagelser, og det er ikke svært at forestille sig, at virksomhederne vil vælge at etablere deres hovedsæde i en medlemsstat, som har gjort brug af

25 — Det Forenede Kongeriges indlæg i sagen, punkt 24. Der henvises til punkt 2 i generaladvokat Mancini's forslag til afgørelse, der som svar på spørgsmålet om, hvilket af hovedkriterierne i artikel 9 der skal bringes i anvendelse, når hjemstedet/hovedsædet og det faste forretningssted/kontor ikke er det samme, således som det er tilfældet i den foreliggende sag, angiver følgende: »Bestemmelsen udsiger intet herom, og direktivets betragtninger afklarer ikke spørgsmålet .... Jeg skal derfor foreslå, *at man bringer det generelle princip i anvendelse, hvorefter merværdiafgiften opkræves på det sted, hvor godet forbruges*. Dette er nemlig ensbetydende med at foretrække det kriterium, som gør det muligt at stedfæste tjenesteydelsen med større præcision. Der er således ikke tvivl om, at blandt disse to kriterier, er det kriteriet vedrørende det faste forretningssted, der er det bedst egnede hertil, idet det klart er det mest præcise« (min fremhævelse).

26 — Punkt 21 i DFDS' indlæg.

denne bemyndigelse. Kongeriget Danmark har gjort dette. At acceptere kriteriet om hovedsæde i et sådant tilfælde ville medføre en konkurrenceforvridning mellem virksomheder, som er aktive på det samme marked. Erhvervsdrivende, som tilbyder turistydelser i Storbritannien, ville blive forskelsbehandlet, fordi de havde fastlagt deres hovedsæde ét sted frem for et andet. Nogle af dem vil blive momspligtige for de leverede ydelser, andre ikke.

34. Endelig må der tages hensyn til ordlyden af og formålet med artikel 26, stk. 2. Man kan ikke se bort fra, at der i andet punktum i artikel 26, stk. 2, udtrykkeligt fastlægges to kriterier i stedet for et enkelt. Når lovgiver har gjort dette, skyldes det, at han, ud over det almindelige tilfælde med hovedsædet, har villet tage højde for det tilfælde, hvor rejsebureauernes aktiviteter strækker sig over et bredt område, og deres tjenesteydelser leveres forskellige steder inden for Fællesskabet. Det er i dette andet tilfælde, at ordningen i henhold til direktivet indebærer, at beskatningsstedet kan være det sted, hvor tjenesteydelserne konkret er blevet leveret, og ikke det sted, hvor det pågældende selskabs hovedsæde er fastlagt. Kriteriet om et fast »kontor«, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, er underordnet kriteriet om hovedsædet, men udelukkende i den forstand, at det gælder alternativt. Det er imidlertid ligeledes et *hoved*kriterium. Lovgiver fandt, at det for så vidt angår beskatning var lige så relevant som kriteriet om hovedsædet. I modsat fald ville den pågældende bestemmelse være blevet affattet anderledes, således at det eneste kriterium ville have været kriteriet om hovedsædet for den økonomiske virksomhed, i det mindste for virksomheder oprettet i Fællesskabet. Etableringskriteriet ville på den anden side have været begrænset til at gælde tilfælde, hvor tjenesteydelserne blev leveret i Fællesskabet, mens virksomhedens hovedsæde var uden for dette [27]. Dommen i Berkholz-sagen må dog læses i lyset af de særlige omstændigheder i sagen. Rækkevidden af dommen kan ikke udstrækkes ubegrundet ved at fortolke den således, at kriteriet om det etableringssted, hvorfra tjenesteydelserne præsteres, alene er subsidiært [28]. Noget sådant ville stride mod de principper, der ligger til grund for fællesskabslovgivningen.

27 — Jeg deler i øvrigt Kommissionens opfattelse, hvorefter DFDS A/S' fortolkning af artikel 26, stk. 2, ikke er korrekt. Jeg mener således, at formålet med reglen — der i afgiftsmæssig henseende er at »reducere« de forskellige tjenesteydelser, som en rejsearrangørs virksomhed består af, til en enkelt — i modsætning til, hvad det danske selskab har anført under den mundtlige forhandling, ikke har nogle følger for leveringsstedet for tjenesteydelsen, i den forstand, at der ligeledes kun kan være ét leveringssted for tjenesteydelsen. Reglens to aspekter — at *afgøre, hvilke tjenesteydelser* der er momspligtige, og at afgøre, *hvor* disse ydelser skal afgiftsbelægges — er logisk set adskilte og bør efter min opfattelse forblive adskilte. Den antagelse, at leveringsstedet for tjenesteydelsen herefter er det faste kontor, hvorfra ydelsen præsteres, medfører efter min opfattelse ikke en opdeling eller en spredning af den afgiftsmæssige kompetence, således som DFDS A/S gjorde gældende under den mundtlige forhandling. En sådan løsning vil ganske enkelt medføre, at tjenesteydelser fra rejsearrangører (i deres helhed) bliver momspligtige dér, hvor de rent faktisk leveres til forbrugerne.

28 — Jf. P. Farmer og R. Lyal: *EC Tax Law*, Oxford, 1994, s. 160. Efter følgende bemærkninger: »Berkholz-dommen kan opfattes som udtryk for Domstolens tilbageholdenhed med hensyn til at henvise til sekundær etablering. Den af Domstolen anvendte formulering skal imidlertid læses i lyset af de foreliggende omstændigheder, hvor en afgiftspligtig person havde forsøgt at undgå at betale afgift i Fællesskabet ved at oprette nationale forretningssteder uden for Fællesskabet«, konkluderer forfatterne således: »Vi finder, at i en sag, hvor leverandøren ... har adskillige forretningssteder, og hvor der fra samtlige af disse kan leveres tjenesteydelser, vil den mest hensigtsmæssige måde at fastlægge leveringsstedet for en tjenesteydelse i artikel 9, stk. 1's forstand, være at finde det af leverandørens forretningssteder, hvis ressourcer primært er anvendt til at levere den pågældende ydelse ...«.

35. Det danske selskabs opfattelse, der er formalistisk, stemmer ikke overens med disse principper. Selskabet ser bort fra, at den økonomiske realitet tilsiger, at rejsebureauernes virksomhed er momspligtig på det sted, hvor tjenesteydelserne præsteres.

Jeg behøver ikke at standse her. Sagen kan ikke afgøres på den af det danske selskab forfægtede måde, idet dette ville stride mod den fortolkningsmetode, der efter min opfattelse bør anvendes i sagen. Jeg støtter mig her på generaladvokat Darmon's bemærkninger i dennes forslag til afgørelse i den tidligere nævnte sag Daily Mail and Trust. I denne sag måtte det vurderes, efter hvilke kriterier det kunne fastlægges, at der var tale om hjemstedet for virksomhedens hovedkontor. Han konkluderede følgende: »Denne udpegning *kan ikke finde sted ved hjælp af en teoretisk juridisk vurdering* uden hensyn til en række faktiske elementer, hvis betydning varierer, afhængig af den pågældende type selskab« [29] (min fremhævelse).

36. Endvidere er der en indirekte, men tydelig bekræftelse af denne konklusions rigtighed i det forhold, at fællesskabslovgiver ikke har ønsket at vedtage et af momsudvalget fremsat forslag — som var indeholdt i forslaget til nittende direktiv — hvorved det blev foreslået at indsætte et nyt stykke i artikel 9. Den nye bestemmelse, stk. 4, fastlagde en udvidet definition af begrebet fast forretningssted, som omfattede ethvert stationært forretningssted, der anvendes af en afgiftspligtig person, også selv om der »*sandsynligvis ikke vil blive udøvet nogen form for afgiftspligtig virksomhed herfra*« [30].

37. Det forhold, at lovgiver har valgt ikke at ændre artikel 9, som affattet ved direktivet, kan efter min opfattelse netop forklares ved, at lovgiver har villet bekræfte den væsentlige betydning af begrebet »fast forretningssted«. Dette begreb er et typisk økonomisk begreb, således som den italienske regering har fremhævet i sit indlæg. Det henviser udelukkende til et forretningssted, hvorfra tjenesteydelser kan præsteres — for så vidt et sådant forretningssted råder over tilstrækkelige menneskelige og tekniske ressourcer til dette formål — og rent faktisk bliver det.

29 — Nævnte forslag til afgørelse, punkt 7 (men ligeledes bemærkningerne i punkt 8).

30 — Forslag til Rådets nittende direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændrer direktiv 77/388/EØF, forelagt Rådet af Kommissionen den 5.12.1985 [EFT C 347, s. 5; jf. artikel 1, litra b), min fremhævelse]. I Farmer og Lyal, a.st., s. 158, redegøres der for baggrunden for dette ændringsforslag.

Forslag til afgørelse

Jeg skal herefter foreslå Domstolen at besvare de af High Court of Justice forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»I tilfælde, hvor en rejsearrangør har sit hovedkvarter i medlemsstat A, men leverer tjenesteydelser i form af pakkerejser gennem en agent i medlemsstat B, er rejsearrangørens levering af disse tjenesteydelser merværdiafgiftspligtig i medlemsstat B, når det selskab, der fungerer som agent, ikke har karakter af et selvstændigt selskab i forhold til rejsearrangøren, men alene er et hjælpeorgan for denne, og selskabet råder over en sådan struktur i form af såvel menneskelige som tekniske ressourcer, at det kan levere de pågældende tjenesteydelser.«