FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 16 januari 1997 *

1. High Court of Justice (Queen's Bench Division) handlägger ett överklagande av ett avgörande från Value Added Tax Tribunal (nedan kallad VAT Tribunal) och har i huvudsak hänskjutit följande fråga till domstolen: Skall ett bolag som verkar som handelsagent för en researrangör, som är etablerad i en annan medlemsstat och helt kontrollerar bolaget, vid tillämpningen av sjätte mervärdesskattedirektivet [1] anses som ett fast driftställe för researrangören eller som en mellanhand som handlar för researrangörens räkning?

2. Bakgrunden till tvisten kan sammanfattas på följande sätt:

Bolaget DFDS A/S (nedan kallat det danska bolaget) organiserar bland annat paketresor. Bolaget är bildat enligt dansk rätt och har sitt säte i Köpenhamn.

DFDS A/S innehar hela aktiekapitalet i det engelska bolaget DFDS Ltd (nedan kallat det engelska bolaget), vilket från Harwich verkar som handelsagent för moderbolaget, genom att sälja moderbolagets paketresor. [2]

3. Moderbolaget och dotterbolaget har ingått ett agentavtal för att reglera förhållandet dem emellan. [3] I avtalet har det engelska bolaget utsetts till generalagent för försäljning och hamnar för det danska bolaget (närmare bestämt bolagets passagerarenhet, Scandinavian Seaways) och har fått i uppdrag att sköta bokningarna — i hela Förenade kungariket och Irland — av det danska bolagets passagerartjänster (1 §).

* Originalspråk: italienska.

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, nedan kallat sjätte direktivet).

2 — Det skall noteras att fram till år 1989 sålde DFDS Ltd turistresor direkt i Förenade kungariket och att beskattningsunderlaget för beräkningen av mervärdesskatten utgjordes av researrangörens marginal. Det var först från detta år som DFDS A/S själv erbjöd dessa resor och som DFDS Ltd upphörde att vara mervärdesskattepliktigt för de turistresor som organiserades i Förenade kungariket.

3 — Ett första avtal ingicks den 1 januari 1989. Det avtalet ersattes den 1 december 1991 av ett nytt avtal med i huvudsak samma villkor.

I avtalet föreskrivs andra skyldigheter för dotterbolaget. Bland annat skall det bistå moderbolaget med att övervaka och kontrollera resor (2 §), tillhandahålla kvalificerad administrativ personal och försäljningspersonal (3.1 §), konsultera moderbolaget innan det utnämner personal i ledningen (3.2 §) samt erhålla moderbolagets godkännande innan det ingår vissa mer omfattande eller betydande avtal och väljer reklambyråer och PR-agenter (3.3 §). Det anges dessutom att det engelska bolaget skall utöva sina försäljningsfrämjande åtgärder inom ramarna för moderbolagets strategier och inom de ekonomiska gränser som detta bestämmer (3.5 §). Det engelska bolaget (3.8 §) har dessutom förbundit sig att sköta reklamationer från passagerare samt har åtagit sig andra förpliktelser i enlighet med moderbolagets politik, bland annat att inte vidta rättsliga åtgärder utan moderbolagets godkännande. Enligt 3.9 § i agentavtalet skall slutligen det engelska bolaget inte utan moderbolagets godkännande arbeta för andra bolag som ägnar sig åt passagerartransporter.

I gengäld (4.1.1 §) skall moderbolaget betala en bruttoprovision på 19 procent på alla resor som det engelska bolaget säljer.

4. Jag vill utöver vad som angivits ovan erinra om vissa faktiska omständigheter som klargör förhållandet mellan de två bolagen.

Som framgår av handlingarna i målet har det engelska bolaget, när detta begärs — direkt från en kund eller genom en resebyrå — genom en terminal i Harwich tillgång till det danska bolagets centraldator i Köpenhamn, där det finns information om lediga platser på färjorna och tillgänglig hotellinkvartering. Om den efterfrågade resan eller inkvarteringen finns att tillgå görs en bokning, och det engelska bolaget förser passageraren med nödvändiga handlingar. Dessa handlingar utställs i det danska bolagets namn och för dess räkning.

Vad däremot gäller den rent ekonomiska aspekten är det engelska bolagets handlingsutrymme vid prissättningen extremt begränsat. Det måste följa de priser som det danska bolaget har fastställt efter att ha rådfrågat det engelska bolaget. Det engelska bolagets intäkter överförs i slutet av varje månad till det danska bolagets konto, efter avdrag för den överenskomna marginalen på 19 procent.

Det engelska bolaget sköter således marknadsföringen och reklamen men samordnar verksamheten med det danska bolagets marknadsföringsavdelning. Det kan erinras

om att det danska bolaget å sin sida svarar för reklamkostnaderna.

5. År 1993 beslutade den brittiska skatteförvaltningen att bolaget DFDS A/S skulle registreras som mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket. I en skrivelse av den 20 augusti 1993 preciserades det att DFDS A/S skulle vara mervärdesskattepliktigt för turistresor som det engelska bolaget sålde i Förenade kungariket. Den brittiska skatteförvaltningen menade att DFDS Ltd var "ett fast driftställe" för moderbolaget, och att moderbolaget följaktligen var mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket för de ekonomiska tjänster som det engelska bolaget tillhandahöll i Förenade kungariket.

6. Det danska bolaget var av en annan åsikt. Det ansåg (och gör så fortfarande) att de tjänster som det engelska bolaget tillhandahöll i skattehänseende borde (och bör) betraktas som en verksamhet vilken bolaget utför som mellanhand för moderbolaget. Enligt den brittiska rättsordningen medför tjänsternas karaktär att beskattningsunderlaget enbart skall vara det belopp (den så kallade marginalen) som det engelska bolaget erhåller för att det handlar som mellanhand för moderbolaget. [4]

7. På grundval av dessa argument överklagade DFDS A/S beslutet i fråga till VAT Tribunal, London.

Domstolen biföll överklagandet. Det danska bolaget hade sitt säte i Danmark och kunde därför inte vara mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket för tjänster som säljs i Harwich. Det fanns två skäl för detta, nämligen dels att det kriterium som avser säte måste gå före det kriterium som avser fast driftställe, dels att det engelska bolagets personella och tekniska resurser måste anses utgöra ett fast driftställe för det bolaget och inte för moderbolaget. [5]

4 — Det danska bolagets intresse av att inte vara mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket härrör från det faktum, vilket för övrigt bolagets ombud medgav vid sammanträdet, att Danmark, genom att utnyttja den rätt som sjätte direktivet ger, har beviljat resebyråer undantag från mervärdesskatt.

5 — I punkt 6 i sitt avgörande av den 23 augusti 1994 (LON/93/2396A) uppgav VAT Tribunal att: "även om det engelska bolagets lokaler utan tvekan utgör ett 'fast driftställe', rör det sig om det engelska bolagets fasta driftställe, inte om det danska bolagets".

8. Den brittiska skatteförvaltningen överklagade målet till High Court, som har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande fråga:

"Enligt en korrekt tolkning av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatt (det sjätte mervärdesskattedirektivet), och framför allt artikel 26 i detta, i ett fall där en researrangör har sitt huvudkontor i medlemsstat A, men tillhandahåller tjänster i form av paketresor till resenärer genom ett bolag som verkar som agent i medlemsstaten B:

a) Under vilka omständigheter — om några — är researrangörens tillhandahållande av dessa tjänster skattepliktigt i medlemsstaten B?

b) Under vilka omständigheter — om några — kan det anses att researrangören 'har sin rörelse etablerad' i medlemsstaten B eller 'har ett fast driftställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten' i medlemsstaten B?"

Under förfarandet har skriftliga yttranden inkommit från DFDS A/S, den italienska regeringen, den brittiska regeringen och kommissionen. Ombud för DFDS A/S, den brittiska regeringen och den tyska regeringen samt kommissionen har yttrat sig muntligen vid sammanträdet.

Rättsliga bestämmelser

9. Efter redogörelsen för den faktiska bakgrunden skall jag nu se vilka bestämmelser som är tillämpliga på den förevarande tvisten. Följande artiklar i sjätte direktivet är relevanta.

I artikel 9.1 finns den allmänna regeln för att bestämma var en mervärdesskattepliktig tjänst tillhandahålls. Denna artikel lyder på följande sätt:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

I artikel 26 (punkterna 1 och 2) återfinns de särskilda regler som gäller för resebyråer. Där föreskrivs följande:

"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 driftställe 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, dvs. 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" (min kursivering).

I artikel 28.3 g föreskrivs att medlemsstaterna under den övergångsperiod som anges i punkten 4 får

"g) med avvikelse från artiklarna 17.3 och 26.3, fortsätta att undanta sådana resebyråtjänster som avses i artikel 26.3 utan restitution av ingående skatt ..."

Rättslig bedömning

10. Såsom anges i sjunde övervägandet i ingressen till sjätte direktivet har "[f]aststållandet av platsen för skattepliktiga transaktioner ... gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar ... tillhandahållande av tjänster". Förutom harmonisering av medlemsstaternas bestämmelser på detta område, anges i sjätte direktivet enligt vilka kriterier eventuella konflikter skall lösas av de berörda domstolarna.

11. I artikel 9.1 föreskrivs rent allmänt hur platsen för tillhandahållandet av en tjänst skall bestämmas. Det valda kriteriet avser i första hand platsen där leverantören har etablerat *sin rörelse* samt den plats där denne har *ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls*. I avsaknad av en sådan etablering eller av ett fast driftställe kan även, subsidiärt, platsen där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas beaktas.

12. I artikel 26 finns det dock särskilda mervärdesskatteregler för resebyråer och researrangörer. Lagstiftarens beslut att beskatta "resebyråns marginal" har sin grund i resebyråernas speciella verksamhet och framför allt i kravet på att de enskilda tjänster som organiserade resor består av skall beskattas på den plats där dessa faktiskt har tillhandahållits. Domstolen har härvid redan haft tillfälle att precisera att "[d]e tjänster som dessa företag tillhandahåller kännetecknas av att de oftast består av flera tjänster, bland annat i fråga om transporter och inkvartering, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast driftställe". [6] Härav drog domstolen slutsatsen att om särskilda regler inte antogs, skulle "rättsreglernas tillämpning, på grund av den mängd platser där tjänsterna tillhandahålls, ge upphov till praktiska svårigheter för dessa företag, vilket skulle kunna hindra utövandet av verksamheten". [7]

13. Det finns emellertid ett samband mellan de två angivna reglerna, som måste beaktas vid en tolkning av dem. För att bestämma om de intäkter som DFDS A/S har uppburit från de turistresor som dotterbolaget DFDS Ltd marknadsför skall inkluderas i resebyråns beskattningsunderlag i Förenade kungariket eller i Danmark måste man nämligen hänföra sig till regeln i artikel 9. Den nationella domstolen har för övrigt, vad gäller resebyråer, uppgivit att kriterierna i artikel 26.2 andra meningen — som avser den plats där rörelsen är etablerad eller där det finns ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls — i flera avseenden motsvarar de kriterier som anges i den allmänna regeln. [8] Det är därför viktigt att påminna om hur den sistnämnda bestämmelsen tidigare har tolkats i domstolens rättspraxis.

14. I domen i målet Berkholz gav domstolen vägledning om olika aspekter av regeln i artikel 9 genom att klargöra betydelsen av begreppen plats, där leverantören har etable-

6 — Dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (Rec. 1992, s. I-5723, punkt 13).

7 — Ovannämnda dom i målet Van Ginkel, punkt 14.

8 — Begäran om förhandsavgörande (5.5.2).

rat sin rörelse, och fast driftställe, och förhållandet mellan dessa båda begrepp. [9]

15. Generaladvokat Mancini skrev att det inte var "något problem" att definiera begreppet plats där leverantören har etablerat sin rörelse. Det är uppenbart att begreppet "skall förstås i sin tekniska betydelse [det vill säga att det] avser det registrerade sätet som anges i stadgarna för det bolag som äger leverantörsföretaget". [10] Då denna definition tillämpas på omständigheterna i förevarande mål råder det inte någon tvekan om att DFDS A/S är ett bolag bildat enligt dansk rätt med registrerat säte i Danmark, vilket för övrigt samtliga parter i förfarandet har medgivit.

16. Eftersom det är fråga om ett begrepp av ekonomisk karaktär, är det dock mer problematiskt att definiera begreppet "fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls". I domen i det ovan nämnda målet Berkholz fastslog domstolen att det är en förutsättning för att ett fast driftställe skall anses föreligga att "det finns både stadigvarande personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga". [11]

17. Vad beträffar förhållandet mellan de båda kriterierna uppgav domstolen därefter att det andra kriteriet var subsidiärt i förhållande till det första. Det är endast om "kriteriet avseende sätet inte leder till en *rationell* lösning i skattehänseende eller orsakar en konflikt med en annan medlemsstat" som det är intressant att beakta ett annat driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls. [12] Sammanfattningsvis skall "utgångspunkten" anses vara kriteriet avseende platsen där rörelsen är etablerad. [13]

18. Efter att ha klargjort de begrepp som skall användas i bedömningen av förevarande mål skall jag nu gå in på sakfrågan. För att besvara den nationella domstolens frågor måste jag börja med att fråga mig om det engelska bolaget, på grund av karaktären av dess förhållande till moderbolaget, kan betraktas som ett "fast driftställe" för det danska bolaget, från vilket tjänsterna tillhandahålls. Vidare handlar det om att mot bakgrund av sakomständigheterna i målet bestämma vilket av de två kriterierna som skall tillämpas i detta fall.

19. För att bestämma om det engelska bolaget skall förstås som ett "fast driftställe" för moderbolaget, från vilket tjänsterna tillhandahålls, skall enligt min mening ledning sökas i de uttalanden som domstolen har gjort i flera domar i konkurrensmål, särskilt vad avser begreppet agentur. Jag avser

9 — Dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84 (Rec. 1985, s. 2251).

10 — Generaladvokat Mancinis förslag till avgörande i det ovan nämnda målet Berkholz (Rec. 1985, s. 2252, punkt 2).

11 — Ovannämnda dom i målet Berkholz, punkt 1 i domslutet.

12 — Ovannämnda dom i målet Berkholz, punkt 17.

13 — Ovannämnda dom i målet Berkholz, punkt 17.

närmare bestämt de domar där tillämpningsområdet för artikel 85.1 i fördraget har definierats med avseende på handelsagenter. [14]

20. Problemet var naturligtvis — och är fortfarande — att bestämma under vilka förhållanden en handelsagent skall betraktas som oberoende i förhållande till sin huvudman. Den slutsats som dras i detta avseende utgör utgångspunkten för svaret på frågan om huruvida förhållandet mellan huvudmannen och agenten kan bedömas mot bakgrund av artikel 85.1. En sådan bestämmelse kan nämligen endast tillämpas när agenten är oberoende. Som generaladvokat Tesauro skrev: "[a]tt företrädaren integreras i uppdragsgivarens företag skulle ... innebära att agenten 'försvinner' som oberoende ekonomisk aktör". [15]

21. I domen i målet Vereniging van Vlaamse Reisbureaus klargjorde domstolen sin inställning särskilt i fråga om resebyråer. [16] Som svar på en invändning från den belgiska regeringen, vilken framställts i syfte att vissa affärsförhållanden mellan en researrangör och en resebyrå skulle undantas från tillämpningsområdet för artikel 85.1, fastslog domstolen att "en reseagent av det slag som den nationella domstolen avser skall anses som en oberoende mellanhand som självständigt utför tjänster. Dels *säljer nämligen agenten resor från ett stort antal researrangörer, dels säljer en researrangör sina resor genom ett stort antal agenter*. En sådan reseagent kan inte behandlas ... som ett integrerat hjälporgan i en viss researrangörs företag" (min kursivering). [17]

22. Vid en närmare granskning är de slutsatser som domstolen kom fram till i det ovannämnda målet relevanta för lösningen av förevarande tvist. Det råder ingen tvivel om att DFDS Ltd, enligt de kriterier som domstolen stödde sig på i den ovannämnda domen, inte kan anses som en oberoende agent. Skälen för detta hänför sig till både ägarskapets struktur och funktionella aspekter. För det första tyder redan moderbolagets innehav av samtliga aktier i bolaget på att dotterbolaget har en "beroende" ställning till moderbolaget. För det andra — utifrån den funktionella aspekt som skall beaktas enligt domstolens ovannämnda dom — marknadsför inte det engelska bolaget, till skillnad från vad som var fallet i målet Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, resor från ett stort antal researrangörer. Tvärtom klargörs det i

14 — Se dom av den 13 juli 1966 i förenade målen 56/64 och 58/64, Consten och Grundig mot kommissionen (Rec. 1966, s. 429), av den 16 december 1975 i mål 40/73— 48/73, 50/73, 54/73, 55/73, 56/73, 111/73, 113/73 och 114/73, Suiker Unie m. fl. mot kommissionen (Rec. 1975, s. 1663), av den 1 oktober 1987 i mål 311/85, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus (Rec. 1987, s. 3801) och av den 24 oktober 1995 i mål C-266/93, Volkswagen och VAG Leasing (REG 1995, s. I-3477).

15 — Generaladvokat Tesauros förslag till avgörande i målet Volkswagen och VAG Leasing (REG 1995, s. I-3479), nämnt ovan i fotnot 14.

16 — Ovannämnda dom.

17 — Ovannämnda dom, punkt 20.

avtalet mellan moder-och dotterbolaget att agenten bara kan utöva verksamhet för moderbolaget, såvida det sistnämnda bolaget inte uttryckligen har givit tillstånd till något annat. Annars skulle dotterbolaget, mot bakgrund av hur agentavtalet reglerar förhållandet mellan moder-och dotterbolaget, inte vara verkligt självständigt i förhållande till moderbolaget vid utövandet av sin egen verksamhet. Flera omständigheter som jag har uppmärksammat ovan talar för detta, i synnerhet behovet av moderbolagets godkännande för att utföra administrativa åtgärder i bolaget samt utnämna personal i ledningen (3.2 §), ingå viktiga avtal, utse reklambyråer och PR-agenter (3.3 §) samt bristen på handlingsutrymme vid fastställandet av priset på tjänsterna. Sammantagna leder dessa uppgifter mig till slutsatsen att det engelska bolaget, med beaktande av dess juridiska form, är ett *hjälporgan* i moderbolaget.

23. I den ovan nämnda domen i målet Volkswagen och VAG Leasing framhöll domstolen även riskkriteriet: "Det är enbart när en företrädare inte tar någon av de risker som följer av de avtal som han har förhandlat fram för uppdragsgivarens räkning och uppträder som ett hjälporgan som är integrerat i uppdragsgivarens företag, som företrädaren kan förlora egenskapen av oberoende ekonomisk aktör." [18] Även om man väljer det kriteriet blir slutsatsen densamma när det gäller den bistående karaktär som DFDS Ltd har i förhållande till moderbolaget. Det engelska bolagets situation skiljer sig från de tyska generalagenternas situation i målet Volkswagen och VAG Leasing. Bolaget förefaller nämligen inte ta någon ekonomisk risk enligt de avtal som ingåtts med konsumenterna inom ramen för den agentverksamhet som bolaget utövar för det danska bolagets räkning.

24. Det engelska bolaget är följaktligen ett ekonomiskt integrerat hjälporgan i det danska bolaget. Det återstår att pröva frågan om DFDS Ltd kan betraktas som ett "stadigvarande driftställe" för moderbolaget.

25. I detta avseende är den hänvisning till domstolens rättspraxis som den brittiska regeringen har gjort i sitt yttrande relevant. De avgöranden som har nämnts är domarna i målen Factortame m. fl. och "Coassurance", och båda skall beaktas i förevarande mål. [19]

I domen i målet Factortame m. fl. klargörs att begreppet driftställe "innebär att en ekonomisk verksamhet faktiskt utövas genom en

18 — Ovannämnda dom, punkt 19.

19 — Dom av den 25 juli 1991 i mål C-221/89 (Rec. 1991, s. I-3905) och av den 4 december 1986 i mål 205/84, kommissionen mot Tyskland, kallad "Coassurance" (Rec. 1986, s. 3755).

stadigvarande inrättning i en ... medlemsstat för en obegränsad tid". [20]

Den andra domen är ännu tydligare vad avser förevarande mål. I den domen anges att ett (försäkrings-)företag i en annan medlemsstat, som i medlemsstaten i fråga upprätthåller en stadigvarande närvaro, omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsrätt och detta *"även om denna närvaro inte har antagit formen av en filial eller en agentur*, utan endast sker genom ett kontor som sköts av företagets egen personal *eller av en oberoende person som har fullmakt att stadigvarande agera som agent för företaget"*. [21]

26. Jag skall nu se om de kriterier som domstolen definierade i de ovan nämnda domarna är uppfyllda i detta fall. Enligt min mening är de det. Villkoren rörande det faktiska utövandet av verksamhet, den obestämda varaktigheten och det förhållandet att denna verksamhet utövas från ett fast driftställe är uppfyllda. Dessa konstateranden bekräftas av den grundliga prövning av sakomständigheterna som VAT Tribunal har gjort. I den domstolens beslut betonas olika omständigheter, av vilka den viktigaste är — och här delar jag den uppfattning som kommissionens ombud gav uttryck för vid sammanträdet — det förhållandet att det engelska bolaget har cirka 100 anställda. Vidare saknas inte andra överväganden som bygger på fakta och som stöder uppfattningen att tjänsterna som konsumenterna erbjuds dessutom har sitt ursprung i Förenade kungariket. Således kan det förutsättas att betalning sker i den lokala valutan, att eventuella klagomål från konsumenterna sköts av det engelska bolaget och att moderbolaget ersätter alla utgifter som DFDS Ltd ådrar sig i rättsliga förfaranden för att bevaka dess intressen.

27. På grundval av de förhållanden som jag har beskrivit uppfyller DFDS Ltd villkoren för att klassificeras som ett driftställe, såsom detta begrepp definieras i domen i målet Berkholz. Det finns här "både stadigvarande personella och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga". Villkoren för att ett "fast driftställe" skall anses föreligga är således uppfyllda.

Det skall även hållas i minnet att förevarande fall helt och hållet skiljer sig från det som för närvarande handläggs av domstolen i mål C-190/95. I det målet har generaladvokat Fennelly föreslagit att domstolen skall välja

20 — Ovannämnda dom i mål C-221/89, punkt 20.

21 — Ovannämnda dom i målet kommissionen mot Tyskland (punkt 21, min kursivering). Se även generaladvokat Darmons förslag till avgörande i målet Daily Mail and General Trust plc, där generaladvokaten, efter att ha erinrat om den definition som domstolen gav i den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Tyskland, uppgav att "etableringsrätten kan yttra sig på två olika sätt. Dels kan det röra sig om upprättandet av dotterbolag, filialer eller agenturer. Man talar då om sekundär etablering" (Rec. 1988, s. 5500, punkt 4). Se även domen av den 27 september 1988 i det ovan nämnda målet Daily Mail and Trust plc: "För ett bolag yttrar sig etableringsrätten i allmänhet i form av upprättandet av agenturer, dotterbolag eller filialer" (Rec. 1988, s. 5483, punkt 17).

det kriterium som avser rörelsens säte [22], som företaget har i Nederländerna, i stället för det kriterium som avser platsen, i det nämnda målet Belgien, där företaget bedrev en rörelse med leasing av bilar. För att komma till den slutsatsen stöder sig generaladvokaten på olika omständigheter i målet, bland annat det förhållandet att det nederländska bolaget inte bedrev någon verksamhet i Belgien, att leasingavtalen för bilarna ingicks i Nederländerna och utgjorde den huvudsakliga delen av de tjänster som bolaget erbjöd, till vilka en betydande organisation i fråga om personal och resurser var knuten. [23] Vilka slutsatser kan dras av generaladvokatens förslag till avgörande i det nämnda målet som kan vara relevanta för den bedömning som nu begärs av domstolen? Enligt min mening kan den slutsatsen dras att det i förevarande mål finns ett stadigvarande driftställe i Förenade kungariket, såsom detta begrepp definieras i gemenskapsbestämmelserna.

28. De frågor som har ställts i förevarande mål fordrar slutligen ett klargörande av förhållandet mellan de två kriterierna i artikel 26.2. Jag har tidigare, när jag erinrade om domstolens dom i målet Berkholz och andra senare domar, uppgivit att kriteriet avseende ett fast driftställe endast skall beaktas subsidiärt. Så är fallet när hänvisningen till företagets säte inte medger en rationell lösning i skattehänseende, med hänsyn till motiveringen av skattetrycket på den skattskyldige och till fastställandet av vilken medlemsstat som skall uppbära skatten, eftersom syftet är att undvika en konflikt med skatteförvaltningen i andra medlemsstater. [24]

29. Det ankommer på lagstiftaren i varje medlemsstat att bestämma i vad mån det ena eller andra kriteriet skall tillämpas. Domstolen skall förklara och kontrollera att villkoren för att det ena kriteriet skall väljas framför det andra är uppfyllda. Således skall bedömningen i förevarande mål inriktas på följderna av användningen av det allmänna kriteriet som avser rörelsens säte. Om resultatet är rationellt, såsom avses i direktivet, skall det kriteriet få företräde. Det andra kriteriet som rör platsen för ett stadigvarande driftställe är i så fall överflödigt.

30. Den brittiska regeringen vill följa generaladvokat Mancinis förslag till avgörande i målet Berkholz och finna en lösning på problemet genom att tillgripa de allmänna principerna i gemenskapens skattebestämmel-

22 — Förslag till avgörande föredraget den 12 december 1996 i målet ARO Lease.

23 — Ovannämnda förslag till avgörande, punkt 31.

24 — Se senast angående samma sak domstolens dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395, punkterna 16 och 17). Se även generaladvokat Fennellys förslag till avgörande av den 28 november 1996 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (REG 1997, s. I-1195, punkt 26).

ser. [25] I dessa ingår kravet på att mervärdesskatt skall uttas på den plats där tjänsten tillhandahålls. Efter att ha sagt detta, och med beaktande av förhållandet mellan moder-och dotterbolaget, har den brittiska regeringen dragit slutsatsen att bolaget DFDS Ltd är en sekundär etablering till DFDS A/S. Det sistnämnda bolaget skall följaktligen vara mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket för de tjänster som det tillhandahåller från Harwich.

31. DFDS har kommit till motsatt slutsats. Enligt detta bolag är det varken helt irrationellt eller omotiverat att tillgripa kriteriet avseende registrerat säte. Däremot skulle kriteriet avseende platsen för driftstället orsaka förvirring, domstolskonflikter och onödiga komplikationer i mervärdesskattesystemet. [26]

32. Av de skäl som anförs nedan anser jag att man kan dela den brittiska regeringens uppfattning. Jag anser också att kriteriet avseende rörelsens säte i detta fall inte leder till ett rationellt resultat. Tvärtom skulle användningen av det kriteriet först och främst leda till ett åsidosättande av det normativa kriteriet att beskattningsorten normalt skall överensstämma med den plats där tjänsten tillhandahålls konsumenten. Det är det grundläggande kriteriet: mervärdesskattesystemet skall tillämpas så, att det i möjligaste mån harmonierar med det aktuella ekonomiska läget. Enligt min mening skall det subsidiära kriteriet, vid bedömningen av en eventuell tillämpning av detsamma, inte alltför mekaniskt underordnas det kriterium som avser rörelsens säte.

33. Vidare skulle en tillämpning av det sistnämnda kriteriet, i enlighet med vad det danska bolaget hävdat, i detta fall snarare försvåra än förenkla problemen. Vad skulle hända om företagen inom denna sektor, genom att välja säte för verksamheten, fritt fick välja beskattningsort för de tjänster som de tillhandahåller? Det skulle orsaka en snedvridning av den fria konkurrensen och få andra, mer allmänna återverkningar inom affärsvärlden.

Enligt artikel 28.3 g har medlemsstaterna rätt att bevilja undantag, och det är inte svårt att föreställa sig att företagen skulle välja att förlägga rörelsens säte till en medlemsstat som har utnyttjat denna möjlighet. Det är vad

25 — Den brittiska regeringens yttrande i förevarande mål (punkt 24). Det hänvisas där till punkt 2 i generaladvokat Mancinis förslag till avgörande där denne, som svar på frågan vilket av de två *huvudsakliga* kriterierna i artikel 9 som skall tillgripas när, som i detta fall, leverantörens säte och fasta driftställe inte är desamma, svarade på följande sätt: "regeln säger ingenting om detta ... och skälen till direktivet ger ingen ledning. Jag föreslår därför att man tillgriper *den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatten skall uppbäras på platsen för konsumtionen*. Den leder nämligen till att det kriteriet som gör det möjligt att så exakt som möjligt lokalisera tjänsten får företräde. Det råder ingen tvekan om att det av de två kriterierna som är lämpligast för detta ändamål är kriteriet — vilket uppenbarligen är mest exakt — som avser ett fast driftställe" (min kursivering).

26 — Punkt 21 i DFDS yttrande.

Danmark har gjort. Att i ett sådant fall godta kriteriet avseende säte skulle innebära en snedvridning av konkurrensen mellan företag som är verksamma på samma marknad. I detta fall skulle researrangörerna i Förenade kungariket diskrimineras för att de har förlagt sitt säte till en plats i stället för en annan. Vissa av dem skulle vara skyldiga att betala mervärdesskatt på utförda tjänster medan andra inte skulle vara det.

34. Slutligen måste formuleringen och syftet med artikel 26.2 beaktas. Betydelsen av att det i artikel 26.2 andra meningen uttryckligen anges två kriterier i stället för ett enda måste uppmärksammas. Då lagstiftaren har formulerat sig så, är det för att han, förutom det allmänna fallet med bolagets registrerade säte, har förutsett det fallet att resebyråernas verksamhet sträcker sig över ett stort område och att tjänster tillhandahålls på olika ställen inom gemenskapen. Och det är för att täcka det andra fallet som, enligt bestämmelserna i direktivet, den plats där tjänsterna faktiskt har tillhandahållits, och inte platsen för företagets säte, skall behandlas som beskattningsort. Kriteriet avseende driftstället från vilket tjänsten "tillhandahålls" är subsidiärt i förhållande till kriteriet avseende sätet för verksamheten, men endast på så sätt att det skall tillämpas alternativt. Det är emellertid också ett *huvudsakligt* kriterium. Lagstiftaren ansåg att det var lika relevant som kriteriet avseende sätet i fråga om beskattning. Om det inte hade varit så, skulle bestämmelsen i fråga ha formulerats på ett annat sätt. Man hade då endast valt kriteriet avseende rörelsens etablering, åtminstone för företag som bildats inom gemenskapen, och kriteriet avseende driftställe skulle ha begränsats till fall där tjänsterna tillhandahålls inom ramen för gemenskapen, medan företaget har sitt säte utanför detta territorium [27]. Det skall också påpekas att domen i målet Berkholz skall läsas med vederbörligt beaktande av de omständigheter som kännetecknade det målet. Betydelsen av den domen får inte utsträckas omotiverat genom att den tolkas så, att kriteriet avseende platsen för det driftställe från vilket tjänsterna tillhandahålls med nödvändighet enbart är ett restkriterium [28]. En sådan lösning skulle inte stå i överensstämmelse med de principer som genomsyrar gemenskapsbestämmelserna.

27 — Jag delar för övrigt kommissionens uppfattning att DFDS A/S tolkning av artikel 26.2 är ologisk. Jag anser nämligen, i motsats till vad det danska bolaget gjorde gällande vid sammanträdet, att syftet med regeln, som är att i skattehänseende reducera de olika tjänster som kännetecknar en researrangörs verksamhet till en enda tjänst, inte innebär att det bara kan finnas en plats för tillhandahållandet av tjänsten. De två aspekterna av regeln — att *bestämma vilka tjänster* som omfattas av mervärdesskatt och att bestämma *platsen* där dessa tjänster skall underkastas beskattning — skiljer sig nämligen logiskt sett åt och måste enligt min mening fortsätta att göra det. Att följaktligen fastställa att platsen för tillhandahållandet av tjänsten är den där det stadigvarande driftställe finns från vilket tjänsten utförs, leder enligt min mening inte till en splittring eller uppdelning av skattebehörigheten, vilket fruktades av DFDS A/S vid sammanträdet. En sådan lösning skulle helt enkelt resultera i att de tjänster som researrangörer tillhandahåller (betraktade som helhet) skulle underkastas mervärdesskatt där tjänsterna faktiskt tillhandahålls konsumenterna.

28 — Se Farmer, P., Lyal, R.: *EC Tax Law*, Oxford, 1994, s. 160, vilka efter att ha uppgivit att "domen i målet Berkholz kan tolkas som ett uttryck för domstolens ovilja att hänföra sig till sekundära etableringar. Domstolens dom måste dock läsas mot bakgrund av omständigheterna i målet, i vilket en skattskyldig hade försökt undgå beskattning i gemenskapen genom att inrätta nationella driftställen utanför gemenskapen", avslutade på följande sätt: "vi anser att när en leverantör ... har flera driftställen, där tjänster kan tillhandahållas, är den lämpligaste metoden för att bestämma platsen där en tjänst tillhandahålls i den mening som avses i artikel 9.1 ... att välja det av leverantörens driftställen vars resurser huvudsakligen har använts för att tillhandahålla tjänsten i fråga ...".

35. Den ståndpunkt som det danska bolaget har framfört överensstämmer inte med dessa principer — faktum är att den brister på grund av formalism. Det tas inte någon hänsyn till att det aktuella bakomliggande ekonomiska läget i förevarande mål motiverar att resebyråernas verksamhet är mervärdesskattepliktig där tjänsterna utförs.

Det är inte allt. Förevarande mål kan inte lösas på det sätt som det danska bolaget förespråkar, utan att den tolkningsmetod åsidosätts som enligt min mening skall användas vid bedömningen av detta mål. Vid det valet stöder jag mig på generaladvokaten Darmons uttalanden i hans förslag till avgörande i det ovan nämnda målet Daily Mail and Trust. I det målet skulle det bedömas enligt vilka kriterier som sätet för ett företags centrala ledning kunde bestämmas. Generaladvokaten drog följande slutsats: "detta val *kan inte följa av en formell juridisk bedömning* utan beaktande av flera avgörande sakomständigheter, vars räckvidd kan variera beroende på vilket slags bolag det är fråga om" (min kursivering). [29]

36. Att denna slutsats är riktig bekräftas för övrigt indirekt men på ett avgörande sätt av det faktum att gemenskapslagstiftaren inte godtog ett yttrande från mervärdesskattekommittén — vilket ingick i förslaget till det nittonde direktivet — enligt vilket man ville tillägga en punkt i artikel 9. I den nya punkten, punkt 4, föreskrevs en vid definition av begreppet fast driftställe, som omfattade alla fasta inrättningar som en skattskyldig hade, även om "*ingen beskattningsbar verksamhet kunde bedrivas där*". [30]

37. Skälet till att lagstiftaren valde att inte ändra artikel 9 på det sättet förklaras enligt min mening just av att han ville betona betydelsen av begreppet "fast driftställe". Detta begrepp är, som den italienska regeringen har framhållit i sitt yttrande, av typisk ekonomisk karaktär. Begreppet avser endast ett driftställe från vilket en tjänst kan tillhandahållas, och att detta i praktiken görs, genom att tillräckliga personella och tekniska resurser finns för detta.

29 — Ovannämnda förslag till avgörande, punkt 7 (men även detta förslag till avgörande, punkt 8).

30 — Förslag till rådets nittonde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatt, med ändring av direktiv 77/388/EEG, som kommissionen lade fram för rådet den 5 december 1984 (EGT C 347, s. 5, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå, se artikel 1 b, min kursivering). Man kan läsa om bakgrunden till detta ändringsförslag i Farmer och Lyal, a. st., s. 158.

Förslag till avgörande

Av de skäl som anförts ovan föreslår jag att domstolen skall besvara den tolkningsfråga som High Court of Justice har ställt på följande sätt:

Då en researrangör har sitt huvudkontor i medlemsstaten A, men tillhandahåller tjänster i form av paketresor genom ett bolag som verkar som agent i medlemsstaten B, är researrangörens tillhandahållande av dessa tjänster mervärdesskattepliktiga i medlemsstaten B, under förutsättning att det bolag som handlar som agent inte har en oberoende och självständig ställning i förhållande till researrangören, utan endast är ett hjälporgan för denne, och att det har en sådan struktur i fråga om personella och tekniska resurser som behövs för att tillhandahålla tjänsterna i fråga.