DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
22. oktober 1998 *

I de forenede sager C-308/96 og C-94/97,

angående anmodninger, som High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (Det Forenede Kongerige), og VAT and Duties Tribunal, London, i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for de nævnte retter verserende sager,

Commissioners of Customs and Excise

mod

T. P. Madgett og R. M. Baldwin, der driver virksomhed under navnet »The Howden Court Hotel« (sag C-308/96),

og

T. P. Madgett og R. M. Baldwin, der driver virksomhed under navnet »The Howden Court Hotel«

mod

* Processprog: engelsk.

Commissioners of Customs and Excise (sag C-94/97),

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet, og dommerne J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (refererende dommer), L. Sevón og M. Wathelet,

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— T. P. Madgett og R. M. Baldwin (sag C-308/96 og sag C-94/97) ved barrister Jeremy Woolf for solicitors Rice-Jones & Smiths

— Det Forenede Kongeriges regering (sag C-308/96) ved Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barristers Stephen Richards og Hugh Davies

— Det Forenede Kongeriges regering (sag C-94/97) ved Lindsey Nicoll, bistået af Nicholas Paines, QC, og Hugh Davies

— den tyske regering (sag C-308/96) ved afdelingschef Ernst Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— den tyske regering (sag C-94/97) ved Ernst Röder og kontorchef Claus-Dieter Quassowski, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— den græske regering (sag C-308/96) ved konsulent hos statens advokat Fokion Georgakopoulos og konsulent hos viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou, som befuldmægtigede

— den svenske regering (sag C-308/96 og sag C-94/97) ved kontorchef Erik Brattgård, Handelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber (sag C-308/96) ved Nicholas Khan og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber (sag C-94/97) ved Richard Lyal, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, og Enrico Traversa,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. februar 1998 er afgivet mundtlige indlæg af T. P. Madgett og R. M. Baldwin ved Jeremy Woolf og solicitor Peter Burton, af Det Forenede Kongeriges regering ved Dawn Cooper, Treasury Solicitor's Department,

som befuldmægtiget, bistået af Nicholas Paines og Stephen Richards, af den tyske regering ved Ernst Röder, af den græske regering ved Fokion Georgakopoulos og Anna Rokofyllou og af Kommissionen ved Nicholas Khan og Richard Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. april 1998,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 16. november 1995, indgået til Domstolen den 23. september 1996, har High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Ved kendelse af 26. februar 1997, indgået til Domstolen den 3. marts 1997, har VAT and Duties Tribunal, London, i medfør af samme traktats artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af samme bestemmelse i sjette direktiv.

3 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem T. P. Madgett og R. M. Baldwin og Commissioners of Customs and Excise om, hvorvidt ordningen i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på dem som følge af, at de i forbindelse med deres hotelvirksomhed tilbyder deres kunder pakkerejser.

4 Rådets sjette direktiv bestemmer i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), at beskatningsgrundlaget for de fleste tjenesteydelser er »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner ...«.

5 Sjette direktivs artikel 26, som indfører en undtagelse fra den almindelige ordning med hensyn til beskatningsgrundlaget for visse transaktioner udført af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, bestemmer følgende:

»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, det vil sige forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

3. Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14, er

fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.

4. De merværdiafgiftsbeløb, der af andre afgiftspligtige personer føres i regning for rejsebureauet for de i stk. 2 omhandlede transaktioner, som direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

6 Artikel 26 i sjette direktiv er gennemført i Det Forenede Kongeriges lovgivning ved section 37A i Value Added Tax Act 1983 og ved Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987. Bestemmelserne i Det Forenede Kongeriges lovgivning er præciseret i Commissioners of Customs and Excise's vejledning 709/5/88 med titlen »Tour Operator's Margin Scheme« (ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser, herefter »TOMS-ordningen«). Efter denne ordning skal det samlede beløb, som personer, der organiserer turistrejser, modtager, fordeles på de ydelser, der er købt hos tredjemand, og egne ydelser, efter de faktiske omkostninger til hver enkelt bestanddel.

7 T. P. Madgett og R. M. Baldwin driver Howden Court Hotel i Torquay i Devon, England. 90% af hotellets gæster, som hovedsagelig kommer fra Nordengland, køber en »pakke«, dvs. at de betaler et fast beløb, som omfatter: i) indkvartering med halvpension, ii) transport med bus fra en række opsamlingssteder i Nordengland og iii) en heldagsudflugt med bus under hotelopholdet. T. P. Madgett og R. M. Baldwin køber transportydelserne hos tredjemand. Hotellets øvrige gæster sørger selv for rejsen frem og tilbage. De får ingen udflugt og betaler en anden pris.

8 T. P. Madgett og R. M. Baldwin er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 26 ikke finder anvendelse på dem, fordi de er hotelejere og ikke organiserer turistrejser. De har desuden anført, at det kun tog en halv dag for Madgett at udarbejde de kvartårlige momsangivelser, når han anvendte de almindelige principper i sjette direktiv for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget, mens beregningerne efter TOMS-ordningen krævede et betydeligt ekstraarbejde, idet der skulle foretages en række underopdelinger.

9 Commissioners of Customs and Excise er imidlertid af den opfattelse, at TOMS-ordningen også finder anvendelse på hotelejere, der tilbyder deres gæster pakkerejser, som både indeholder elementer, den erhvervsdrivende selv leverer (herefter »egne ydelser«), og elementer købt hos tredjemand, og de fastslog derfor i meddelelserne om ansættelse af afgiftstilsvaret for perioden 1. maj 1988 til 31. oktober 1993, at T. P. Madgett og R. M. Baldwin skulle pålægges afgift efter denne ordning.

10 På denne baggrund anlagde T. P. Madgett og R. M. Baldwin sag ved VAT and Duties Tribunal, som fandt, at sjette direktivs artikel 26 ikke fandt anvendelse på dem. Commissioners of Customs and Excise appellerede denne afgørelse til High Court of Justice, som besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål (sag C-308/96):

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

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

11 Under sagen for High Court of Justice fremsatte T. P. Madgett og R. M. Baldwin et nyt anbringende, nemlig at den fordelingsmetode, der var foreskrevet i TOMS-ordningen, var i modstrid med sjette direktiv. Da dette spørgsmål ikke indgik i appelsagen, som verserede for High Court, blev retsforhandlingerne for VAT and Duties Tribunal genoptaget.

12 Under retsforhandlingerne for VAT and Duties Tribunal har T. P. Madgett og R. M. Baldwin gjort gældende, at bestemmelsen om fordeling af den pris, den rejsende har betalt, på de elementer i pakkerejsen, som er købt hos tredjemand, og de elementer, som er egne ydelser, på grundlag af de faktiske omkostninger hverken er hensigtsmæssig eller logisk. Commissioners of Customs and Excise har gjort gældende, at det er i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26, at det i TOMS-ordningen bestemmes, at fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser, skal beregnes på grundlag af de faktiske omkostninger, såvel for så vidt angår ydelser købt hos tredjemand som egne ydelser.

13 På denne baggrund besluttede VAT and Duties Tribunal at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål (sag C-94/97):

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

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

2) Skal artikel 26 navnlig fortolkes således,

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

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

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

14 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 11. december 1997 er de to sager blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

De af High Court of Justice forelagte spørgsmål

15 High Court of Justice ønsker med sine spørgsmål, som må undersøges under ét, nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på en hotelejer, som — mod betaling af et fast beløb — ud over indkvartering tilbyder sine gæster transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, således at transportydelserne købes hos tredjemand.

16 T. P. Madgett og R. M. Baldwin har gjort gældende, at en erhvervsdrivende for at være omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26 skal være »et rejsebureau« eller »en person, der organiserer turistrejser«. Disse udtryk tager sigte på afgiftspligtige personer, hvis virksomhed består i at organisere levering af ydelser bestående i indkvartering eller transport eller andre ydelser, der indgår i rejser, til de rejsende, således at der anvendes ydelser, som præsteres af andre personer, og som købes for direkte at komme den rejsende til gode. Disse udtryk tager ikke sigte på afgiftspligtige personer, der — som bielementer til en anden form for virksomhed — køber ydelser, der indgår i rejsen, og som direkte kommer de rejsende til gode. De er af den opfattelse, at hovedelementet i deres virksomhed er den service, der ydes hotellets gæster, og at transporten kun ydes for at gøre det bekvemt for gæsterne og tilskynde dem til at tage ophold på hotellet. Transporten må derfor anses for at være en biydelse i forhold til deres hotelvirksomhed.

17 Det Forenede Kongeriges regering, den tyske, den græske og den svenske regering samt Kommissionen har gjort gældende, at kriteriet for, om transaktioner udført af en afgiftspligtig person er transaktioner, som er omfattet af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26, er, om de omhandlede tjenesteydelser er af den type, bestemmelsen vedrører, selv om den afgiftspligtige ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning. Under disse omstændigheder falder de transaktioner, der udføres af T. P. Madgett og R. M. Baldwin, ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26, da de

udfører tjenesteydelserne i eget navn og tilbyder gæsterne en fast pris, som omfatter rejse og indkvartering, og hertil anvender bustransport, der ydes af tredjemand som en transaktion, der direkte kommer de rejsende til gode.

18 For det første bemærkes, at de tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, er karakteriseret ved, at de som oftest består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde. For at tilpasse de gældende regler til denne særlige form for virksomhed har fællesskabslovgiver i sjette direktivs artikel 26, stk. 2, 3 og 4, indført en særordning med hensyn til moms (jf. dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 13, 14 og 15).

19 Selv om særordningen med beregning af fortjenstmargenen i sjette direktivs artikel 26 hovedsagelig er begrundet med problemerne i forbindelse med de ydelser, som omfatter tjenesteydelser i mere end én medlemsstat, finder bestemmelsen ifølge sin ordlyd også anvendelse på tjenesteydelser præsteret i kun én medlemsstat.

20 Dernæst må det fastslås, at de grunde, der ligger bag den særordning, som gælder for rejsebureauer og for personer, der organiserer turistrejser, også gør sig gældende i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, men udfører de samme transaktioner i forbindelse med anden virksomhed, som f.eks. hotelvirksomhed.

21 En fortolkning, hvorefter sjette direktivs artikel 26 kun fandt anvendelse på erhvervsdrivende, som er rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, i

disse udtryks sædvanlige betydning, ville bevirke, at de samme ydelser henhørte under forskellige bestemmelser, alt efter hvilken kategori den erhvervsdrivende formelt tilhørte.

22 Endelig ville det — som generaladvokaten har anført i punkt 32 i sit forslag til afgørelse — skade formålet med sjette direktivs artikel 26, skabe konkurrenceforvridning mellem de erhvervsdrivende og bringe den ensartede anvendelse af sjette direktiv i fare, hvis man lod anvendelsen af særordningen i denne bestemmelse afhænge af, at den erhvervsdrivende forinden var henført til en bestemt kategori.

23 Det må derfor fastslås, at ordningen i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på erhvervsdrivende, som organiserer turistrejser i eget navn, og som lader afgiftspligtige tredjemænd levere de tjenesteydelser, der sædvanligvis er forbundet med denne form for virksomhed, selv om de erhvervsdrivende ikke formelt har status som rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser.

24 Imidlertid er det — som generaladvokaten har anført i punkt 36 i sit forslag til afgørelse — almindeligt, at erhvervsdrivende, som f.eks. hotelejere, der leverer tjenesteydelser, som sædvanligvis er forbundet med rejser, anvender ydelser købt hos tredjemand, og at disse ydelser dels i forhold til indkvarteringen udgør en mindre del af pakkerejsens pris, dels henhører under de opgaver, som traditionelt udføres af sådanne erhvervsdrivende. Disse ydelser, som er købt hos tredjemand, er derfor ikke for gæsterne et mål i sig selv, men et middel til at udnytte den erhvervsdrivendes hovedydelse på de bedst mulige betingelser.

25 Det må fastslås, at de ydelser, der er købt hos tredjemand, under disse omstændigheder er rene biydelser i forhold til de egne ydelser, og at den erhvervsdrivende ikke skal pålægges afgift efter sjette direktivs artikel 26.

26 I den forbindelse bemærkes, at når en hotelejer sædvanligvis, ud over indkvarteringen, tilbyder sine gæster ydelser, der ligger uden for hotelejernes traditionelle opgaver — som f.eks. transporten til hotellet fra fjerntliggende opsamlingssteder — og hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for den faste pris, der anvendes, kan sådanne ydelser ikke betragtes som tjenesteydelser, der er rene biydelser.

27 Efter det således anførte må de af High Court forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse på en hotelejer, som — mod betaling af et fast beløb — ud over indkvartering sædvanligvis tilbyder sine gæster transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, således at transportydelserne købes hos tredjemand.

De af VAT and Duties Tribunal forelagte spørgsmål

28 VAT and Duties Tribunal ønsker med sine spørgsmål, som må undersøges under ét, nærmere bestemt oplyst, hvordan den afgiftspligtige fortjenstmargen efter sjette direktivs artikel 26 skal beregnes, når en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beløb udfører transaktioner, som dels består af egne ydelser, dels af ydelser købt hos andre.

29 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål må det først undersøges, om artikel 26 — når pakkerejserne består af blandede ydelser — kun finder anvendelse på de ydelser, der er købt hos tredjemand, eller på alle ydelserne. Dernæst må det undersøges, efter hvilken metode den del af pakkerejsen, der vedrører egne ydelser, skal beregnes.

30 Med hensyn til den første del af spørgsmålet har T. P. Madgett, R. M. Baldwin, Det Forenede Kongeriges regering og den tyske regering samt Kommissionen gjort gældende, at særordningen i sjette direktivs artikel 26 kun finder anvendelse på de ydelser, som er købt hos tredjemand.

31 Derimod finder den svenske regering, at artikel 26 også må finde anvendelse på egne ydelser.

32 I den forbindelse bemærkes for det første, at den ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 26, ifølge artikel 26, stk. 1, finder anvendelse på transaktioner udøvet af rejsebureauer, for så vidt der til rejsens gennemførelse anvendes leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer, og at beskatningsgrundlaget ifølge artikel 26, stk. 2, er forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser.

33 Dernæst må det fastslås, at sjette direktivs artikel 26 ikke omtaler egne ydelser, og at bestemmelsens hovedformål er at undgå de vanskeligheder, som de erhvervsdrivende møder som følge af sjette direktivs almindelige principper vedrørende de transaktioner, der indebærer levering af ydelser købt hos tredjemand.

34 Endelig bemærkes, at ordningen i artikel 26 er en undtagelse fra sjette direktivs normale ordning og kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen.

35 Under disse omstændigheder må det fastslås, at særordningen i sjette direktivs artikel 26 udelukkende finder anvendelse på ydelser købt hos tredjemand.

36 Med hensyn til den anden del af spørgsmålet har T. P. Madgett og R. M. Baldwin samt Kommissionen gjort gældende, at beregningen af prisen for egne ydelser bør ske på grundlag af markedsprisen i overensstemmelse med de normale principper i sjette direktivs artikel 11 vedrørende fastsættelsen af beskatningsgrundlaget. I det foreliggende tilfælde er markedsprisen for indkvarteringen den værelsespris, som hotellet anvender over for gæster, som ikke gør brug af pakken.

37 Derimod gør den tyske regering gældende, at fordelingen mellem den del af rejsen, som er omfattet af særordningen i artikel 26, og den del, som artikel 26 ikke finder anvendelse på, i princippet bør ske efter forholdet mellem de faktiske omkostninger, der er afholdt til ydelser købt hos tredjemand, og de faktiske omkostninger, der er afholdt til egne ydelser. Det kan dog i visse tilfælde fastsættes på anden vis, hvilken del af rejsens pris der vedrører egne ydelser, hvis dette fører til et rimeligt resultat.

38 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at den erhvervsdrivende efter TOMS-ordningen — som regeringen anser for at være forenelig med sjette direktivs artikel 26 — skal beregne de samlede omkostninger, han har afholdt i forbindelse med leveringen af pakkerejser; omkostningerne består dels af de beløb, han har betalt for ydelser købt hos tredjemand, dels af de omkostninger, han har haft ved at levere egne ydelser. De samlede omkostninger trækkes herefter fra det samlede beløb, der er opkrævet, med henblik på at nå frem til den samlede fortjenstmargen. Herefter opdeles fortjenstmargenen i en fortjenstmargen for de ydelser, der er købt hos tredjemand, og i en fortjenstmargen for egne ydelser, efter forholdet mellem udgifterne til de ydelser, der er købt hos tredjemand, og omkost-

ningerne til egne ydelser. For at sikre en ensartet anvendelse af afgiften bør de samme regler efter regeringens opfattelse gælde uanset forholdet i pakkerejsen mellem egne ydelser og ydelser købt hos tredjemand. Da der i artikel 26 fastsættes en ordning, hvorefter det element, der købes hos tredjemand, beskattes på grundlag af fortjenstmargenen, dvs. forskellen mellem de effektive omkostninger og indtægterne, mener regeringen ikke, at der er grund til at gå bort fra dette princip med hensyn til egne ydelser.

39 Det bemærkes for det første, at sjette direktivs artikel 26 ikke fastlægger kriterier, hvorefter fortjenstmargenen for ydelser købt hos tredjemand kan udskilles fra det beløb, der vedrører egne ydelser, da den ikke tager det tilfælde i betragtning, hvor der leveres en pakkerejse, som både omfatter ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser.

40 I denne forbindelse bemærkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at beskatningsgrundlaget for momsen for de fleste tjenesteydelser er den samlede modværdi, som modtages for den udførte ydelse. Ifølge fast praksis fortolkes modværdien som den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (jf. dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 16).

41 Som generaladvokaten har anført i punkt 65 i sit forslag til afgørelse, fører den omstændighed, at der er en fast pris, som både omfatter ydelser købt hos tredjemand — som derfor er omfattet af artikel 26 — og egne ydelser — som ikke er omfattet af denne bestemmelse — til, at modværdien i den forstand, hvori udtrykket anvendes i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke kan anvendes som beskatningsgrundlag for egne ydelser leveret i forbindelse med pakkerejsen.

42 Der må derfor tages stilling til, hvilken referenceenhed der skal anvendes som alternativ til modværdien med henblik på at udskille den del af pakkerejsen, der vedrører egne ydelser. Der er to mulige metoder, hvoraf den ene bygger på de faktiske omkostninger ligesom i TOMS-ordningen, og den anden bygger på markedsprisen.

43 For det første bemærkes — som generaladvokaten har gjort i punkt 71 i sit forslag til afgørelse — at metoden med de faktiske omkostninger, som Det Forenede

Kongeriges regering anvender, kan være et problem som følge af, at der ikke er noget grundlag for at antage, at fortjenstmargenerne for hver af de ydelser, som pakkerejsen består af, er proportionale med hver ydelses andel af omkostningerne.

44 For det andet bemærkes, at anvendelse af markedsprisen som kriterium — i det foreliggende tilfælde de priser for værelser og halvpension, som hotellet anvender, når gæsterne ikke gør brug af pakken — også kan være vilkårlig, for så vidt som prisen for den indkvartering, der tilbydes som egen ydelse i forbindelse med pakkerejsen, anses for at være identisk med prisen for indkvartering, når denne tilbydes som eneste ydelse.

45 Metoden med de faktiske omkostninger til egne ydelser nødvendiggør en række komplicerede underopdelinger og pålægger således den erhvervsdrivende et betydeligt ekstraarbejde. Derimod har anvendelsen af markedsprisen for egne ydelser — som generaladvokaten har anført i punkt 76 i sit forslag til afgørelse — den fordel, at den er enkel, da det ikke er nødvendigt at udskille de forskellige elementer af prisen for egne ydelser.

46 Under disse omstændigheder kan det — når henses til, at det i det foreliggende tilfælde står fast, at momsen i princippet bliver den samme, hvad enten beregningen af momsen på grundlag af fortjenstmargenen for ydelser købt hos tredjemand sker efter den ene eller den anden metode — ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen.

47 Efter det således anførte må de af VAT and Duties Tribunal forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at når en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beløb udfører transaktioner, som dels består af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende anvendelse på tjenesteydelser leveret af tredjemand. Det kan ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen.

Sagsomkostningerne

48 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, den tyske, den græske og den svenske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de nationale retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, og VAT and Duties Tribunal, London, ved kendelser af 16. november 1995 og 26. februar 1997, for ret:

1) Artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag finder anvendelse på en hotelejer, som — mod betaling af et fast beløb — ud over indkvartering sædvanligvis tilbyder sine gæster transport frem og tilbage mellem hotellet og visse fjerntliggende opsamlingssteder og en udflugt med bus under opholdet, således at transportydelserne købes af tredjemand.

2) **Artikel 26 i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at når en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beløb udfører transaktioner, som dels består af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende anvendelse på tjenesteydelser leveret af tredjemand. Det kan ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen.**

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 22. oktober 1998.

R. Grass J.-P. Puissochet

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling