DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 22 oktober 1998 *

I de förenade målen C-308/96 och C-94/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från High Court of Justice (England och Wales), Queen's Bench Division (Förenade kungariket) och VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

T. P. Madgett och R. M. Baldwin, under firmanamnet "The Howden Court Hotel" (C-308/96),

och mellan

T. P. Madgett och R. M. Baldwin, under firmanamnet "The Howden Court Hotel"

och

* Rättegångsspråk: engelska.

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

angående tolkningen av artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter-Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-P. Puissochet samt domarna J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (referent), L. Sevón och M. Wathelet,

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Madgett och Baldwin (målen C-308/96 och C-94/97), genom Jeremy Woolf, barrister, genom ombudet Rice-Jones & Smiths, solicitors,

— Förenade kungarikets regering (mål C-308/96), genom Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Stephen Richards och Hugh Davies, barristers,

— Förenade kungarikets regering (mål C-94/97), genom Lindsey Nicoll, biträdd av Nicolas Paines, QC, och Hugh Davies,

— Tysklands regering (mål C-308/96), genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering (mål C-94/97), genom Ernst Röder och Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Greklands regering (mål C-308/96), genom biträdande juridiske rådgivaren Fokion Georgakopoulos, statens rättsliga råd, och biträdande utrikesministerns särskilda rådgivare Anna Rokofyllou, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering (målen C-308/96 och C-94/97), genom departementsrådet Erik Brattgård, utrikesdepartementet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission (mål C-308/96), genom Nicholas Khan och Enrico Traversa, båda vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission (mål C-94/97), genom Richard Lyal, rättstjänsten, i egenskap av ombud, och Enrico Traversa,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 5 februari 1998 av: Madgett och Baldwin, företrädda av Jeremy Woolf och Peter Burton, solicitor, Förenade kungarikets regering, företrädd av Dawn Cooper, Treasury Solicitor's

Department, i egenskap av ombud, biträdd av Nicolas Paines och Stephen Richards, Tysklands regering, företrädd av Ernst Röder, Greklands regering, företrädd av Fokion Georgakopoulos och Anna Rokofyllou, och kommissionen, företrädd av Nicholas Khan och Richard Lyal,

och efter att den 30 april 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 High Court of Justice, Queen's Bench Division (England & Wales) har genom beslut av den 16 november 1996, som inkom till domstolens kansli den 23 september 1995, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt två frågor om tolkningen av artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter-Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 VAT and Duties Tribunal, London, har genom beslut av den 26 februari 1997, som inkom till domstolens kansli den 3 mars 1997, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt två frågor om tolkningen av artikel 26 i sjätte direktivet.

3 Frågorna har uppkommit i ett mål mellan T. P. Madgett och R. M. Baldwin, å ena sidan, och Commissioners of Customs and Excise, å andra sidan, där tvisten gäller huruvida T. P. Madgett och R. M. Baldwin kan bli föremål för tillämpning av reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet av det skälet att de inom ramen för sin hotellverksamhet erbjuder sina kunder paketresor.

4 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skall vara, för de flesta tjänster, "allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp ...".

5 I artikel 26 i sjätte direktivet, som innehåller ett undantag från de allmänna reglerna angående beskattningsunderlaget i fråga om vissa transaktioner som genomförs av resebyråer och researrangörer, 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 driftsställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten. Med avseende på denna tjänst anses beskattningsunderlaget och priset exklusive skatt, i den betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, 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.

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt

enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.

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

6 Artikel 26 i sjätte direktivet har införlivats med Förenade kungarikets lagstiftning genom section 37 A i Value Added Tax Act 1983 (lag om mervärdesskatt) och genom Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (beslut från år 1987 om mervärdesskatt för researrangörer). Närmare föreskrifter angående denna brittiska lagstiftning återfinns i ett cirkulär 709/5/88 från Commissioners of Customs & Excise, kallat "Tour Operator's Margin Scheme" (regler angående den vinstmarginal som skall gälla för researrangörer, nedan kallad TOMS). Enligt dessa regler skall det totala belopp som researrangören erhåller fördelas mellan sådana tjänster som köps in från utomstående och interna tjänster i förhållande till den faktiska kostnaden för varje särskild del.

7 T. P. Madgett och R. M. Baldwin driver Howden Court Hotel som ligger i Torquay, Devon, England. 90 procent av hotellets gäster, vilka främst kommer från norra England, köper ett "paket", det vill säga en hotellvistelse vars fasta pris omfattar i) inkvartering med halvpension, ii) busstransport från ett antal uppsamlingsplatser i norra England och iii) en dagsutflykt med buss under hotellvistelsen. T. P. Madgett och R. M. Baldwin anlitar utomstående för att utföra transporterna. Hotellets övriga gäster ombesörjer själva sin resa till och från hotellet. De deltar inte i utflykten och de betalar ett annat pris.

8 T. P. Madgett och R. M. Baldwin anser att artikel 26 inte skall tillämpas på dem, eftersom de inte arrangerar turistresor utan driver hotellrörelse. De har vidare anfört att T. P. Madgett endast har behövt ägna en halv arbetsdag åt den kvartalsvisa mervärdesskattedeklarationen när han har tillämpat sjätte direktivets allmänna regler om bestämning av beskattningsunderlaget, medan de beräkningsmetoder som föreskrivs i TOMS kräver avsevärt mera arbete genom att kostnaderna måste fördelas på flera underposter.

9 Commissioners of Customs & Excise anser dock att reglerna i TOMS bör tillämpas även på hotellinnehavare som erbjuder sina gäster paketresor vilka omfattar såväl tjänster som hotellet själv tillhandahåller (nedan kallade interna tjänster) som tjänster som köps in från utomstående, och i taxeringsbesluten för perioden den 1 maj 1988—31 oktober 1993 fastslogs därför att T. P. Madgett och R. M. Baldwin skulle beskattas enligt dessa regler.

10 T. P. Madgett och R. M. Baldwin väckte mot denna bakgrund talan vid VAT and Duties Tribunal, som fann att artikel 26 i direktivet inte var tillämplig på dem. Commissioners of Customs & Excise överklagade detta beslut till High Court of Justice, som har beslutat att förklara målet vilande och ställa följande frågor till domstolen (mål 308/96)

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

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

11 Under förfarandet vid High Court of Justice åberopade T. P. Madgett och R. M. Baldwin en ny grund, enligt vilken den metod för kostnadsfördelning som föreskrivs i TOMS regler strider mot sjätte direktivet. Då denna punkt inte omfattas av det överklagande som är anhängigt vid High Court, återupptogs förfarandet vid VAT and Duties Tribunal.

12 Under sistnämnda förfarande gjorde T. P. Madgett och R. M. Baldwin gällande att det varken är rationellt eller logiskt med en bestämmelse enligt vilken faktiska kostnader skall läggas till grund för en fördelning av det pris som resenären betalar mellan de delar i paketet som köps in från utomstående och de delar som utgör interna tjänster. Commissioners of Customs & Excise anförde att researrangörernas vinstmarginal skall beräknas på grundval av den faktiska kostnaden såväl för tjänster som köps in från utomstående som för interna tjänster, och att reglerna i TOMS därmed är förenliga med artikel 26 i sjätte direktivet.

13 VAT and Duties Tribunal har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen (mål C-94/97):

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

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

2) Skall artikel 26 tolkas så, att

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

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

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

14 Genom beslut av domstolens ordförande den 11 december 1997 har dessa båda mål förenats med avseende på det muntliga förfarandet och den slutliga domen.

De frågor som har ställts av High Court of Justice

15 High Court of Justice vill genom sina frågor, som bör behandlas tillsammans, i huvudsak få veta om artikel 26 i sjätte direktivet skall tillämpas på en hotellinnehavare som till paketpris erbjuder sina kunder inte bara inkvartering utan även transporten tur och retur mellan hotellet och vissa avlägsna uppsamlingsplatser samt en utflykt med buss under hotellvistelsen, när transporterna utgör inköpta tjänster.

16 T. P. Madgett och R. M. Baldwin har gjort gällande det, för att en näringsidkare skall omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet, krävs att det är fråga om en "resebyrå" eller en "skattskyldig som arrangerar turistresor". Med dessa uttryck avses skattskyldiga vars verksamhet består i att åt resande ordna inkvartering, transport eller andra resetjänster, genom att från andra personer köpa tjänster som är till direkt nytta för resenären. Dessa uttryck skulle inte avse skattskyldiga som köper resetjänster som är till direkt nytta för resenären, när detta sker som en bitjänst i anslutning till annan verksamhet. T. P. Madgett och R. M. Baldwin anser sin egentliga verksamhet vara inriktad på de tjänster som erbjuds hotellgästerna, medan transporten endast är till för gästernas bekvämlighet och för att locka kunder till hotellet. Transporten borde således anses vara en ren bitjänst till hotellverksamheten.

17 Den brittiska, den tyska, den grekiska och den svenska regeringen samt kommissionen har hävdat att frågan om de transaktioner som genomförs av en skattskyldig är sådana transaktioner som omfattas av bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet skall avgöras mot bakgrund av huruvida de tillhandahållna tjänsterna är av det slag som avses i denna bestämmelse, även om den skattskyldige inte är en resebyrå eller en researrangör i allmän bemärkelse. Mot denna bakgrund skulle de transaktioner som genomförs av T. P. Madgett och R. M. Baldwin omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26 i sjätte direktivet, eftersom de tillhandahåller tjänster i eget namn när de erbjuder sina klienter ett paket som inkluderar resa och inkvar-

tering, och för detta ändamål anlitar busstjänster som utförs av en utomstående, såsom en transaktion som är till direkt nytta för resenären.

18 I detta hänseende bör det först erinras om att de tjänster som tillhandahålls av resebyråer och researrangörer kännetecknas av att de vanligen består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och inkvartering, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast driftsställe. Tjänsternas mångfald och det faktum att de skall utföras på olika platser medför praktiska svårigheter för dessa företag vid tillämpningen av gemenskapsrättsliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt i tidigare omsättningsled, och kan utgöra hinder för deras verksamhet. Det är för att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till denna verksamhets specifika karaktär som gemenskapslagstiftaren har infört särskilda mervärdesskatteregler i punkterna 2, 3 och 4 i artikel 26 i sjätte direktivet (se dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, REG 1992, s. I-5723, punkt 13—15).

19 Även om det huvudsakliga skälet till att det föreskrivs särskilda regler för beräkning av vinstmarginalen i artikel 26 i sjätte direktivet är knutet till de problem som är förbundna med resetjänster som skall tillhandahållas i mer än en medlemsstat, framgår det av bestämmelsens ordalydelse att den även är tillämplig på tjänster som utförs i en enda medlemsstat.

20 Det kan vidare konstateras att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som skall tillämpas på resebyråer och researrangörer också är för handen i de fall då näringsidkaren inte är en resebyrå eller en researrangör i allmän bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet, till exempel en hotellrörelse.

21 En tolkning enligt vilken artikel 26 i sjätte direktivet endast skall tillämpas på näringsidkare som är resebyråer eller researrangörer i allmän bemärkelse skulle

medföra att tjänster som motsvarar varandra kom att omfattas av olika bestämmelser beroende på näringsidkarens formella klassificering.

22 Att göra tillämpningen av de särskilda regler som föreskrivs i artikel 26 i sjätte direktivet beroende av en föregående klassificering av näringsidkaren skulle slutligen — såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 32 i förslaget till avgörande — inkräkta på syftet med denna bestämmelse, snedvrida konkurrensen mellan näringsidkarna och undergräva en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet.

23 Det kan således konstateras att reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet skall tillämpas på näringsidkare som i eget namn arrangerar resor och som, för att utföra de tjänster som vanligen är förbundna med denna typ av verksamhet, anlitar andra skattskyldiga personer, även om de inte formellt kan klassificeras som resebyråer eller researrangörer.

24 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 36 i förslaget till avgörande, är det dock vanligt att näringsidkare som tillhandahåller tjänster som vanligen är förbundna med resor, till exempel hotell, har anledning att använda inköpta tjänster som dels motsvarar en marginell del av paketpriset i förhållande till själva inkvarteringen, dels ingår i sådan verksamhet som traditionellt sett bedrivs av ovannämnda näringsidkare. Kunderna efterfrågar således inte de inköpta tjänsterna i sig, då dessa endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som näringsidkaren tillhandahåller.

25 Det kan således konstateras att de inköpta tjänsterna under dessa omständigheter utgör rena bitjänster till de interna tjänsterna och att det inte finns anledning att beskatta näringsidkaren i enlighet med artikel 26 i sjätte direktivet.

26 Det bör dock påpekas att om en hotellinnehavare utöver inkvartering regelmässigt erbjuder sina kunder sådana tjänster som inte ingår i traditionell hotellverksamhet och som, om de utnyttjas, har en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset, såsom resor till hotellet från avlägsna uppsamlingsplatser, kan dessa tjänster inte likställas med rena bitjänster.

27 Med hänsyn till vad som ovan anförts skall de frågor som ställts av High Court of Justice besvaras så, att artikel 26 i sjätte direktivet skall tillämpas på en hotellinnehavare som till paketpris regelmässigt erbjuder sina kunder transport tur och retur mellan hotellet och vissa avlägsna uppsamlingsplatser samt en utflykt med buss under hotellvistelsen, när transporttjänsterna köps in från utomstående.

De frågor som har ställts av VAT and Duties Tribunal

28 VAT and Duties Tribunal vill genom sina frågor, som bör behandlas tillsammans, i huvudsak få veta hur den skattevinstmarginal som avses i artikel 26 i direktivet skall beräknas när en näringsidkare, som är underkastad denna bestämmelse, mot betalning av ett paketpris genomför en transaktion som består av dels interna, dels inköpta tjänster.

29 För att besvara denna fråga bör det först undersökas om det förhållandet att ett paket är sammansatt av blandade tjänster innebär att artikel 26 endast skall tillämpas på inköpta tjänster eller om den skall tillämpas på samtliga tjänster. Det skall därefter undersökas hur den del av paketpriset som avser interna tjänster skall beräknas.

30 Beträffande den första delen av denna fråga har T. P. Madgett och R. M. Baldwin, den brittiska och den tyska regeringen samt kommissionen gjort gällande att de särskilda regler som föreskrivs i artikel 26 i sjätte direktivet endast skall tillämpas på inköpta tjänster.

31 Den svenska regeringen anser däremot att artikel 26 skall tillämpas på interna tjänster.

32 Det skall i detta hänseende erinras om att det i artikel 26.1 i sjätte direktivet anges att de regler som föreskrivs i denna artikel skall tillämpas på resebyråers verksamhet när dessa använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer, och att det i artikel 26.2 föreskrivs att beskattningsunderlaget skall utgöras av 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.

33 Vidare kan det konstateras att interna tjänster inte omnämns i artikel 26 i sjätte direktivet och att det grundläggande syftet med denna bestämmelse är att undvika de svårigheter som skulle uppstå för näringsidkarna vid en tillämpning av sjätte direktivets allmänna regler om transaktioner som omfattar inköpta tjänster.

34 Det skall slutligen erinras om att de regler som föreskrivs i artikel 26 utgör ett undantag från de allmänna reglerna i sjätte direktivet och endast skall tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet.

35 Det kan mot denna bakgrund konstateras att de särskilda regler som föreskrivs i artikel 26 i sjätte direktivet endast skall tillämpas på inköpta tjänster.

36 Beträffande den andra delen av frågan har T. P. Madgett och R. M. Baldwin samt kommissionen gjort gällande att beräkningen av priset för interna tjänster bör grundas på marknadsvärdet, i enlighet med de ordinarie regler om bestämning av skatteunderlaget som föreskrivs i artikel 11 i sjätte direktivet. I förevarande fall skulle marknadsvärdet av inkvarteringen vara det rumspris som hotellet tar ut av gäster som inte betalar paketpris.

37 Den tyska regeringen har däremot hävdat att kostnadsfördelningen mellan den del av resan som omfattas av de särskilda reglerna i artikel 26 och den del på vilken artikel 26 inte är tillämplig skall baseras på det proportionella förhållandet mellan de faktiska kostnaderna för inköpta tjänster och de faktiska kostnaderna för interna tjänster. Den del av respriset som avser interna tjänster skulle dock i vissa fall kunna bestämmas på ett annat sätt, om detta leder till ett lämpligt resultat.

38 Den brittiska regeringen har förklarat att enligt reglerna i TOMS, vilka regeringen anser vara förenliga med artikel 26 i sjätte direktivet, skall näringsidkaren beräkna vad det totalt kostar honom att tillhandahålla paketet, eftersom denna kostnad består av dels de summor som han betalar för inköpta tjänster, dels kostnaderna för att utföra interna tjänster. Den totala kostnaden dras så av från det totala belopp som han har erhållit, varvid det resterande beloppet utgör den totala vinstmarginalen. Denna vinstmarginal skall sedan delas upp i en vinstmarginal för inköpta tjänster och en vinstmarginal för interna tjänster, i proportion till de utgifter som hänför sig till de inköpta tjänsterna jämfört med kostnaderna för interna tjänster.

För att säkerställa en enhetlig skattetillämpning bör samma regler tillämpas oberoende av hur de interna tjänsterna och de inköpta tjänsterna står i proportion till varandra inom ramen för paketet. I artikel 26 föreskrivs ett system där den inköpta delen skall beskattas i förhållande till vinstmarginalen, det vill säga skillnaden mellan den faktiska kostnaden och inkomsten, och den brittiska regeringen ser därför ingen anledning att frångå denna princip i fråga om interna tjänster.

39 Det kan för det första påpekas att artikel 26 i sjätte direktivet inte har utformats för sådana fall där ett paket omfattar såväl inköpta tjänster som interna tjänster och därför inte innehåller några kriterier som gör det möjligt att avskilja vinstmarginalen för inköpta tjänster från det belopp som avser interna tjänster.

40 Det bör i detta sammanhang erinras om att det i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för de flesta tjänster skall vara allt som utgör vederlag för den utförda tjänsten. Enligt fast rättspraxis skall detta vederlag anses vara vad som faktiskt erhålls och inte ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier (se dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics, REG 1988, s. 6365, punkt 16).

41 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande, innebär dock förekomsten av ett paketpris som omfattar såväl inköpta tjänster — som faller under artikel 26 — som interna tjänster — vilka inte täcks av denna bestämmelse — att vederlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, inte kan användas som beskattningsunderlag för de interna tjänster som tillhandahålls inom ramen för paketet.

42 Det måste således fastställas vilken referensenhet som är lämplig att använda som alternativ till vederlaget för att avskilja den del av paketet som avser interna

tjänster. Det finns härvid två möjliga metoder av vilka den ena bygger på de faktiska kostnaderna, såsom inom ramen för TOMS, och den andra bygger på marknadsvärdet.

43 I detta hänseende kan det för det första anmärkas — vilket generaladvokaten också har gjort i punkt 71 i förslaget till avgörande — att den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, och som används av den brittiska regeringen, kan ge upphov till problem av den anledningen att det inte går att anta att respektive vinstmarginal för de tjänster som ingår i paketet står i proportion till kostnaden för respektive tjänst.

44 För det andra kan användningen av marknadsvärdet — som i detta fall utgörs av det pris för rum och halvpension som hotellet tillämpar när gästerna inte utnyttjar paketet — som kriterium också innebära ett visst inslag av godtycke, eftersom priset för den inkvartering som erbjuds som en intern tjänst inom ramen för paketet likställs med priset för sådan inkvartering som erbjuds som en ensam tjänst.

45 Den metod som bygger på de faktiska kostnaderna för interna tjänster kräver dock en invecklad fördelning av kostnaderna på flera underposter och innebär således avsevärt mera arbete för näringsidkaren. Att använda marknadsvärdet för interna tjänster har däremot den fördelen att det är enkelt, vilket generaladvokaten också har framhållit i punkt 76 i förslaget, eftersom det inte är nödvändigt att skilja ut de olika delarna av värdet för interna tjänster.

46 Mot denna bakgrund — och med hänsyn till att det i förevarande fall är klarlagt att beräkningen av mervärdesskatt på grundval av vinstmarginalen för inköpta tjänster i princip utmynnar i samma resultat oavsett vilket alternativ man väljer — kan det inte krävas av en näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketet som motsvarar interna tjänster enligt principen om faktiska kostnader, när det är möjligt att avskilja denna del av paketet på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketet.

47 Med hänsyn till vad som ovan anförts skall de frågor som har ställts av VAT and Duties Tribunal besvaras på så sätt att artikel 26 i sjätte direktivet skall tolkas så, att när en näringsidkare, som är underkastad bestämmelserna i denna artikel, mot betalning av paketpris tillhandahåller en tjänst som han delvis utför själv och delvis köper in från andra skattskyldiga, skall de mervärdesskatteregler som föreskrivs i sagda bestämmelse endast tillämpas på de inköpta tjänsterna. Det kan inte krävas av en näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketet som motsvarar interna tjänster enligt principen om faktiska kostnader, när det är möjligt att avskilja denna del av paketet på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketet.

Rättegångskostnader

48 De kostnader som har förorsakats den brittiska, den tyska, den grekiska respektive den svenska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 16 november 1995 och den 26 februari 1997 ställts av High Court of Justice (England och Wales), Queen's Bench Division och VAT and Duties Tribunal, London — följande dom:

1) **Artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter-**

Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tillämpas på en hotellinnehavare som mot betalning av ett paketpris regelmässigt erbjuder sina kunder transport tur och retur mellan hotellet och vissa avlägsna uppsamlingsplatser samt en utflykt med buss under hotellvistelsen, när transporttjänsterna köps in från utomstående.

2) **Artikel 26 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att när en näringsidkare, som är underkastad bestämmelserna i denna artikel, mot betalning av paketpris tillhandahåller en tjänst som han delvis utför själv och delvis köper in från andra skattskyldiga, skall de mervärdesskatteregler som föreskrivs i denna artikel endast tillämpas på de inköpta tjänsterna. Det kan inte krävas av en näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketresan som motsvarar interna tjänster enligt principen om faktiska kostnader, när det är möjligt att avskilja denna del av paketresan på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketresan.**

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 22 oktober 1998.

R. Grass J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen