

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)
12. november 1992^{*}

I sag C-163/91,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Amsterdam, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Van Ginkel Waddinxveen BV,

Reis-en Passagebureau Van Ginkel BV,

mod

Inspecteur der omzetbelasting, Utrecht,

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 (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Zuleeg, og dommerne J.C. Moitinho de Almeida og F. Grévisse,

generaladvokat: C. Gulmann
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

^{*} Processprog: nederlandsk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Van Ginkel ved T. Braakman, belastingadviseurs Moret Ernst & Young
- den nederlandske regering ved secretaris-generaal B. R. Bot, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved Ernst Röder og Claus-Dieter Quassowski, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongerige ved S. Lucinda Hudson, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl og Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 17. september 1992 er afgivet mundtlige indlæg af Van Ginkel, af den nederlandske regering ved adjunct juridisch adviseur J.W. de Zwaan, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongerige ved Barrister D. Pannick, som befuldmægtiget, og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 1. oktober 1992,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 4. juni 1991, indgået til Domstolen den 19. juni 1991, har Gerechtshof, Amsterdam, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen 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 benævnt »sjette direktiv«).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Van Ginkel Waddinxveen BV, Reis-en Passagebureau Van Ginkel BV m.fl. (herefter benævnt »Van Ginkel«) og Inspecteur der omzetbelasting (omsætningsafgiftsmyndigheden), Utrecht, angående en meddelelse til Van Ginkel om efterbetaling af omsætningsafgift.
- 3 Van Ginkel organiserer turistrejser og driver endvidere rejsebureauer. Selskabet tilbyder sine kunder, hvad der i kataloget betegnes som »bilferier«, hvorunder kunden anvender sin egen bil, mens Van Ginkel blot sørger for indkvartering af den rejsende.
- 4 Specielt for så vidt angår »bilferier«, der finder sted i Nederlandene, indkvarteres de rejsende i feriehuse, der som oftest tilhører tredjemand.
- 5 De vilkår, der gælder for Van Ginkel's anvendelse af feriehuse til sine kunder, fastsættes efter aftale med ejerne. Van Ginkel opkræver en provision på 20% af lejen.

- 6 Når reservationen foretages gennem et andet rejsebureau end Van Ginkel, betaler Van Ginkel bureauet en provision på mellem 5% og 8%.
- 7 Momsen beregnes udelukkende af det af Van Ginkel opkrævede provisionsbeløb, i givet fald efter fradrag af den provision, der er betalt til det rejsebureau, som har foretaget reservationen.
- 8 Inspecteur der omzetbelasting fandt, at den af Van Ginkel udførte tjenesteydelse måtte betragtes som udlejning af ferieboliger, og at momsen derfor skulle beregnes af hele det lejeløb, der blev faktureret kunden.
- 9 Van Ginkel anlagde sag ved Gerechtshof, Amsterdam, til prøvelse af Inspecteur der omzetbelasting's afgørelse. Retten besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Kan transaktioner, udøvet af en afgiftspligtig person og bestående i udlejning af ferieboliger til kunder, som selv sørger for transport til og fra ferieboligerne, om hvilke den afgiftspligtige har indgået aftaler med tredjemænd for at kunne råde herover, anses for omfattet af begrebet rejsens gennemførelse i sjette direktivs artikel 26, stk. 1's forstand, henholdsvis for transaktioner med henblik på gennemførelse af en rejse i denne artikels stk. 2's forstand?
 - 2) Ændres besvarelsen af det første spørgsmål, såfremt den afgiftspligtige person er en person, der organiserer turistrejser og ud over udøvelsen af de i det første spørgsmål nævnte transaktioner også arrangerer rejser, som omfatter transport til og fra ferieboligen?»

- 10 Hvad nærmere angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.
- 11 Indledningsvis bør det præciseres, hvad indholdet af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 er, og hvilket formål de har.
- 12 I sjette direktivs artikel 26 fastlægges en særordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, med hensyn til moms.
- 13 De tjenesteydelser, disse virksomheder udfører, er karakteriseret ved, at de som oftest består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor.
- 14 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.
- 15 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. Det hedder i disse bestemmelser:

»2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for 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, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præstede 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 for 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.«

Betingelserne for anvendelsen af de særlige bestemmelser er fastsat i sjette direktivs artikel 26, stk. 1, som bestemmer:

»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 formidlere,

og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.»

- 17 Med de stillede spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om der ved afgørelsen af, om bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 finder anvendelse, skal tages hensyn til, at:

— rejsebureauet ikke sørger for transporten af den rejsende til og fra indkvarteringsstedet, men blot stiller en feriebolig til rådighed for den rejsende

— den afgiftspligtige er en person, der organiserer turistrejser.

Det forhold, at rejsebureauet ikke sørger for transporten af den rejsende, men blot stiller en feriebolig til rådighed for denne

- 18 Van Ginkel har anført, at der hverken i sjette direktiv eller Domstolens praksis gives en nøjagtig definition af begrebet rejse. Under henvisning til en række forhold — herunder udtrykket »travel facilities«, som anvendes i den engelske version af sjette direktivs artikel 26, den definition af begrebet rejse, som sædvanligvis anvendes i Fællesskabet, sædvaner inden for branchen, bestemmelserne i Rådets direktiv 90/314/EØF af 13. juni 1990 om pakkerejser, herunder pakkeferier og pakketure (EFT L 158, s. 59), sjette direktivs formål og de praktiske vanskeligheder, der ville være forbundet med en anden fortolkning — har Van Ginkel gjort gældende, at begrebet rejse omfatter de ferieformer, rejsebureauerne tilbyder offentligheden, hvor bureauet blot reserverer ferieboligen til den rejsende.

- 19 Den tyske regering og Det Forenede Kongerige har endvidere gjort gældende, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 26 ikke er betinget af, at rejsebureauet sørger for rejsen i snæver forstand, dvs. transporten. Det er tilstrækkeligt, at den ydelse, rejsebureauet leverer — som, efter hvad Det Rådgivende Udvalg for Merværdiaf-

gift har givet udtryk for på sit 17. møde den 4. og 5. juli 1984, endog kan være en enkeltstående ydelse — bidrager til rejsens gennemførelse. Til støtte for denne fortolkning har den tyske regering og Det Forenede Kongerige endvidere påberåbt sig udtrykket »travel facilities« i den engelske version af direktivet samt direktivets formål, som er at undgå, at rejsebureauer bliver undergivet begrænsninger og skal opfylde afgiftsmæssige formaliteter i alle de medlemsstater, hvor ydelserne leveres.

- 20 Den nederlandske regering har anført, at der ganske vist kan anlægges en anden fortolkning, men at sjette direktivs artikel 26, som har til formål at forenkle afgiftsformaliteterne i tilfælde, hvor der udføres flere ydelser, ikke kan antages at finde anvendelse, når der er tale om en enkeltstående ydelse, i dette tilfælde indkvarteringen.
- 21 Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 kan ifølge stk. 1 kun anvendes, hvis rejsebureauet handler i eget navn over for den rejsende og ikke som formidler. Det tilkommer den nationale ret, der behandler en tvist vedrørende anvendelsen af disse bestemmelser, at undersøge, om denne betingelse er opfyldt, hvorved den skal tage alle oplysningerne i sagen i betragtning, navnlig karakteren af rejsebureauets kontraktlige forpligtelser over for den rejsende.
- 22 Derimod indeholder sjette direktivs artikel 26, stk. 1, ikke noget udtrykkeligt krav om, at rejsebureauet skal sørge for transporten af den rejsende til og fra indkvarteringsstedet, for at særordningen i artikel 26 med hensyn til moms kan finde anvendelse.
- 23 Et sådant krav ville nemlig være i modstrid med formålet med bestemmelserne i direktivets artikel 26. Som anført ovenfor, tilpasser disse bestemmelser de gældende momsregler til den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsebureauer. For

at tilgodese kundernes behov tilbyder rejsebureauerne en række forskellige ferie- og rejseformer, således at den rejsende efter eget valg kan kombinere transport, indkvartering og alle de andre ydelser, disse virksomheder kan tilbyde. At udelukke ydelser leveret af et rejsebureau fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 26 med den begrundelse, at de kun omfatter indkvartering, og ikke transport af den rejsende, ville føre til en kompliceret afgiftsordning, hvorefter det ville afhænge af bestanddelene af de ydelser, der tilbydes hver enkelt rejsende, hvilke momsregler der skulle anvendes. En sådan afgiftsordning ville være i modstrid med direktivets formål.

- 24 Den omstændighed, at rejsebureauet blot stiller en feriebolig til rådighed for den rejsende, er under disse forhold ikke tilstrækkelig til at udelukke denne ydelse fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 26. Som Domstolen i øvrigt har anført i dom af 26. februar 1992 (sag C-280/90, Hacker, Sml. I, s. 1111) med hensyn til fortolkningen af artikel 16, nr. 1, i konventionen af 27. september 1968 om retternes kompetence og om fuldbyrdelse af retsafgørelser i borgerlige sager, herunder handelssager, kan den ydelse, rejsebureauet tilbyder — selv når den blot består i, at der stilles en feriebolig til rådighed — ikke være begrænset til en enkeltstående ydelse, eftersom den ud over udlejningen af boligen kan omfatte ydelser som f.eks. oplysninger og rådgivning i forbindelse med, at rejsebureauet forelægger kunden en række valgmuligheder med hensyn til ferien og reservation af ferieboligen. Der er derfor ingen grund til at udelukke sådanne ydelser fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 26, idet det dog er en betingelse, at den ejer eller administrator af ferieboligen, som bureauet har indgået en aftale med, selv er merværdiafgiftspligtig, jf. kravet i sjette direktivs artikel 26, stk. 1.

Det forhold, at den afgiftspligtige er en person, der organiserer turistrejser

- 25 Som Kommissionen, den nederlandske og den tyske regering, Det Forenede Kongerige og Van Ginkel har anført, finder de særlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 26 uden forskel anvendelse på rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Sidstnævnte sidestilles i medfør af artikel 26, stk. 1, sidste punktum, med rejsebureauer.

- 26 Det er derfor uforholdt at give et særskilt svar for det tilfælde, at den afgiftspligtige er en person, der organiserer turistrejser.
- 27 De forelagte spørgsmål bør derfor besvares med, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at den omstændighed, at et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, ikke sørger for transporten af den rejsende, og at disse virksomheder blot stiller en feriebolig til rådighed for denne, ikke kan bevirke, at de tjenesteydelser, der leveres af virksomhederne, udelukkes fra artikel 26's anvendelsesområde.

Sagens omkostninger

- 28 De udgifter, der er afholdt af Kongeriget Nederlandene, Forbundsrepublikken Tyskland, Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Amsterdam, ved dom af 4. juni 1991, for ret:

Bestemmelserne i 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, skal fortolkes således, at den omstændighed, at et rejsebureau eller en virksomhed, der orga-

niserer turistrejser, ikke sørger for transporten af den rejsende, og at disse virksomheder blot stiller en feriebolig til rådighed for denne, ikke kan bevirke, at de tjenesteydelser, der leveres af virksomhederne, udelukkes fra artikel 26's anvendelsesområde.

Zuleeg

Moitinho de Almeida

Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. november 1992.

J.-G. Giraud

Justitssekretær

M. Zuleeg

Formand for Tredje Afdeling