

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
20. februar 1997 *

I sag C-260/95,

angående en anmodning, som High Court of Justice (Queen's Bench Division) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Commissioners of Customs & Excise

mod

DFDS A/S,

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.C. Moitinho de Almeida, og dommerne L. Sevón, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet (refererende dommer) og M. Wathelet,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: A. La Pergola
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— DFDS A/S ved K. P. E. Lasok, QC, for A. Fishleigh, Garret & Co., solicitors

— Det Forenede Kongeriges regering ved s. Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barristers s. Richards og P. Mantle

— den italienske regering ved afdelingschef, professor U. Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat, M. Fiorilli

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved P. Oliver og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 7. november 1996 af DFDS A/S ved K. P. E. Lasok, af Det Forenede Kongeriges regering ved s. Ridley, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af s. Richards og P. Mantle, af den tyske regering ved afdelingschef E. Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved P. Oliver og E. Traversa,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. januar 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 18. juli 1995, indgået til Domstolen den 4. august 1995, har High Court of Justice (Queen's Bench Division) i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål om 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 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Commissioners of Customs & Excise og det danske selskab DFDS A/S (herefter »DFDS«) vedrørende selskabets pligt til at svare merværdiafgift (»moms«) i Det Forenede Kongerige af pakkerejser, som sælges på selskabets vegne af dets engelske datterselskab DFDS Ltd.

- 3 Ved sjette direktivs artikel 26 er der indført en særordning for rejsebureauer, der finder anvendelse på transaktioner, udøvet af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser (herefter »rejsearrangører«), for så vidt de handler i eget navn over for de rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Bestemmelsens stk. 2 har følgende ordlyd:

»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.«

- 4 Det fremgår af hovedsagens akter, at særordningen i sjette direktivs artikel 26 er blevet gennemført i britisk ret ved Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (bekendtgørelse fra 1987 om merværdiafgift for rejsearrangører). Særordningen finder i henhold til bekendtgørelsens artikel 3, stk. 1, anvendelse på goder eller tjenesteydelser, som leveres af bl.a. »en person, der organiserer turistrejser i en medlemsstat ... hvor den pågældende har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor«. I artikel 5, stk. 2, præciseres det dernæst, at en rejseydelse »betragtes som leveret i den medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab, hvor den person, der organiserer turistrejser, har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, eller såfremt tjenesteydelsen er leveret fra et fast kontor, i den medlemsstat, hvor det faste kontor er beliggende, og ikke andre steder«.
- 5 DFDS er et dansk selskab, som driver rederi-, rejse- og generel transportvirksomhed, og som har et engelsk datterselskab, DFDS Ltd. De to selskaber har indgået en agentaftale, hvorefter DFDS Ltd. er udpeget som »generel salgs- og havneagent« for det danske selskab i Det Forenede Kongerige og som det danske selskabs »centrale reservationskontor for Det Forenede Kongerige og Irland for alle [dets] passagerydelser«.
- 6 I 1993 traf Commissioners of Customs & Excise bestemmelse om, at DFDS var momspligtig for de pakkerejser, der sælges for dets regning af det engelske

datterselskab. Efter Commissioners opfattelse har det danske selskab på grundlag af den indgåede aftale med datterselskabet etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed i Det Forenede Kongerige eller præsteret de omstridte tjenesteydelser fra et fast kontor i denne medlemsstat, som omhandlet i bestemmelserne i den britiske lovgivning om gennemførelse af sjette direktivs artikel 26.

- 7 DFDS har derimod gjort gældende, at de pågældende tjenesteydelser var afgiftspligtige på det sted, hvor selskabet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, dvs. i Danmark, som har udnyttet muligheden for at opretholde momsfrigtagelsen for sådanne ydelser i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F. Selskabet indbragte derfor sagen for Value Added Tax (VAT) Tribunal, som i 1994 gav selskabet medhold.

- 8 High Court of Justice, hvortil sagen er appelleret, fandt, at der er tale om et spørgsmål om fortolkning af sjette direktiv, hvorfor den har besluttet at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

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

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

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

- 9 Den forelæggende ret ønsker med de to dele af spørgsmålet oplyst, under hvilke omstændigheder de tjenesteydelser, som en rejsearrangør, hvis hovedsæde er beliggende i én medlemsstat, leverer til rejsende gennem en agent i en anden medlemsstat, er afgiftspligtige i sidstnævnte medlemsstat i henhold til sjette direktivs artikel 26.
- 10 DFDS har foreslået Domstolen at besvare spørgsmålet med, at tjenesteydelserne under de beskrevne omstændigheder er afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor rejsearrangøren har sit hovedkvarter. Selskabet har bl.a. gjort gældende, at ifølge Domstolens praksis har den medlemsstat, hvor selskabet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, forrang som fiskalt tilknytningsmoment ved opkrævning af moms af tjenesteydelser, og at et andet tilknytningsmoment ville kunne føre til forvirring og til konflikter mellem medlemsstaterne.
- 11 Det Forenede Kongeriges regering har herimod anført, at rejsearrangøren har et fast kontor, hvorfra tjenesteydelserne præsteres i den medlemsstat, hvor det selskab, der handler i hans navn, udfører sin virksomhed, således at tjenesteydelserne bør afgiftsbelægges i denne stat. Efter regeringens opfattelse er denne løsning den mest rationelle ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, idet det er i denne stat, at de rejsende får tilbud om tjenesteydelserne.
- 12 Den italienske regering og Kommissionen har anført, at såfremt visse betingelser er opfyldt, er sådanne tjenesteydelser afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor det

selskab, der handler på vegne af rejsearrangøren, udfører sin virksomhed. For at betingelserne kan anses for opfyldt, må der i denne stat forefindes en organisation med de menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere tjenesteydelserne, ligesom selskabet ikke må have en uafhængig retsstilling i forhold til den virksomhed, i hvis navn det handler.

- 13 I sjette direktivs artikel 26 fastlægges en særordning med hensyn til moms for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. De tjenesteydelser, disse virksomheder udfører, 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. Anvendelsen af de almindelige regler om beskatningssted, beskatningsgrundlag og fradrag af indgående afgift ville derfor for virksomhederne være forbundet med praktiske vanskeligheder, som ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde (dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 12, 13 og 14).

- 14 Bestemmelserne i artikel 26 kan ifølge stk. 1 kun anvendes, hvis rejsebureauet eller rejsearrangøren handler i eget navn over for den rejsende og ikke som formidler (jf. ovennævnte Van Ginkel-dom, præmis 21).

- 15 I en situation som den, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, er det det danske selskab DFDS, der som rejsearrangør er den virksomhed, bestemmelserne finder anvendelse på, og ikke det engelske datterselskab DFDS Ltd, som ikke handler i eget navn, men som formidler.

- 16 Hvad angår beskatningsstedet fremgår det af artikel 26, stk. 2, at rejsebureauets tjenesteydelser pålægges afgift i den medlemsstat, hvor det har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet.
- 17 Som anført i alle de indlæg, der er afgivet for Domstolen, anvendes i denne bestemmelse de samme to begreber vedrørende hovedsæde for økonomisk virksomhed og fast kontor, som dem, der anvendes i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, til beskrivelse af de to vigtigste fiskale tilknytningsmomenter for tjenesteydelser i almindelighed (o.a.: I den danske version af artikel 9 anvendes dog henholdsvis hjemstedet for økonomisk virksomhed og fast forretningssted). Grundlaget er derfor de regler, der følger af denne beskrivelse.
- 18 Domstolen har i dom af 4. juli 1985 (sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14) fastslået, at formålet med artikel 9 er at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydernes skatte- og afgiftsmæssige tilknytningsmoment og for at undgå bl.a. kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne.
- 19 I denne forbindelse tilkommer det hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder inden for rammerne af de ved sjette direktiv indrømmede valgmuligheder at bestemme det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt er det mest hensigtsmæssige for en bestemt tjenesteydelse. Ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt,

eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat (ovennævnte Berkholz-dom, præmis 17).

- 20 Dernæst kan det kun komme i betragtning at henføre en tjenesteydelse til et andet etableringssted end hjemstedet, såfremt dette etableringssted i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet (ovennævnte Berkholz-dom, præmis 18).
- 21 I den foreliggende sag indebærer den omstændighed, at hovedsædet for den økonomiske virksomhed fastlægges som tilknytningsmoment for alle de tjenesteydelser, en rejsearrangør leverer, herunder dem, der leveres i andre medlemsstater af en formidler, der handler i rejsearrangørens navn, som anført af DFDS, klart den fordel, at der fastlægges ét beskatningssted for den del af rejsearrangørens virksomhed, der henhører under sjette direktivs artikel 26.
- 22 En sådan tilknytning fører imidlertid, som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, ikke til en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, for så vidt den ikke inddrager det sted, hvor rejserne reelt sælges, hvilket de nationale myndigheder, uanset den rejsendes bestemmelsessted, med rimelighed kan betragte som det mest hensigtsmæssige tilknytningsmoment.
- 23 I denne forbindelse bemærkes, at således som generaladvokaten har fremhævet i punkt 32, 33 og 34 i forslaget til afgørelse, er det et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed. Den alternative løsning ved fastlæggelsen af beskatningsstedet for rejsebureauers tjenesteydelser, nemlig det faste kontor, hvorfra tjenesteydelserne præsteres, har netop til formål at tage hensyn til en mulig spredning af bureauernes

aktiviteter til forskellige steder i Fællesskabet. En systematisk anvendelse af løsningen med hovedsædet for den økonomiske virksomhed ville i øvrigt kunne føre til konkurrenceforvriddning, da den indebærer en risiko for, at virksomheder, der udøver deres aktiviteter i én medlemsstat, tilskyndes til at etablere deres hovedsæde i en anden medlemsstat, der har valgt at opretholde momsfrigtagelsen for de pågældende tjenesteydelser, for dermed at undgå beskatning.

- 24 Herefter må det antages, at en tjenesteydelse, der leveres til en rejsende, når den er præsteret af en rejsearrangør fra et fast kontor, som han har rådighed over i en anden medlemsstat end den, hvor han har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed, er afgiftspligtig i den medlemsstat, hvor det faste kontor befinder sig.
- 25 Ved afgørelsen af, om et rejsebureau under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, faktisk disponerer over et sådant kontor i den pågældende medlemsstat, må det for det første undersøges, om det selskab, der arbejder i denne medlemsstat for bureauet, har en uafhængig retstilling i forhold til dette.
- 26 I denne forbindelse er den omstændighed, som VAT Tribunal har henvist til, at de lokaler, hvorfra det engelske datterselskab, som er en selvstændig juridisk person, driver virksomhed, tilhører datterselskabet og ikke DFDS, ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at datterselskabet reelt er uafhængig af DFDS. Det fremgår tværtimod af oplysningerne i forelæggelseskendelsen, navnlig af den omstændighed, at DFDS er indehaver af datterselskabets samlede aktiekapital, og af forskellige kontraktlige forpligtelser, som det er pålagt af moderselskabet, at det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, alene handler som DFDS' hjælpeorgan.

- 27 For det andet må det undersøges, om det pågældende kontor i overensstemmelse med den ovenfor i præmis 20 anførte retspraksis udviser den krævede minimums-stabilitet med hensyn til de nødvendige menneskelige og tekniske ressourcer.
- 28 I den sammenhæng følger det af de faktiske omstændigheder, der er anført i forelæggelseskendelsen, navnlig hvad angår det store antal ansatte, som er beskæftiget af det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, og de betingelser, hvorunder det præsterer ydelser til de rejsende, at selskabet faktisk udviser de karakteristika, der betegner et fast kontor, som omhandlet i de ovennævnte bestemmelser.
- 29 Spørgsmålet må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 26, stk. 2, skal fortolkes således, at når en virksomhed, der organiserer turistrejser, og hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til rejsende gennem et selskab, der fungerer som agent i en anden medlemsstat, er disse tjenesteydelser momspligtige i sidstnævnte stat, når dette selskab, der alene handler som virksomhedens hjælpeorgan, disponerer over sådanne menneskelige og tekniske ressourcer, som er karakteristiske for et fast kontor.

Sagens omkostninger

- 30 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering, af den tyske og den italienske regering samt af 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 (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (Queen's Bench Division) ved kendelse af 18. juli 1995, for ret:

Artikel 26, stk. 2, 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 når en virksomhed, der organiserer turistrejser, og hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, leverer tjenesteydelser til rejsende gennem et selskab, der fungerer som agent i en anden medlemsstat, er disse tjenesteydelser momspligtige i sidstnævnte stat, når dette selskab, der alene handler som virksomhedens hjælpeorgan, disponerer over sådanne menneskelige og tekniske ressourcer, som er karakteristiske for et fast kontor.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. februar 1997.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling