

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
CLAUS GULMANN

fremSAT den 1. oktober 1992 ^{*}

*Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,*

1. Gerechtshof, Amsterdam, har i en verserende sag fundet det af betydning at få afgjort, om en nærmere bestemt afgiftspligtig aktivitet er omfattet af artikel 26 i Rådets sjette momsdirektiv ¹, der fastlægger en særordning for rejsebureauer ². Den har i denne anledning forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål.

2. Sagen har baggrund i en tvist mellem de nederlandske afgiftsmyndigheder og en nederlandsk virksomhed, der arrangerer rejser (herefter benævnt »Van Ginkel«). Tvisten angår den del af Van Ginkel's virksomhed, der består i at arrangere såkaldte »bilferier«. Denne ferieform er karakteriseret ved, at de rejsende selv sørger for transport til feriestedet, hvor Van Ginkel stiller feriehus til rådighed. Tvisten er begrænset til den situation, hvor feriehuset er ejet af tredjemand og beliggende i Nederlandene. Den rejsende

»køber« ydelsen, dvs. et kortvarigt ophold i ferieboligen, direkte hos Van Ginkel eller via et andet rejsebureau. Van Ginkel afregner over for ejeren af huset og beregner sig i denne forbindelse en provision på 20% af lejen. Van Ginkel beregnede moms af provisionsbeløbet ud fra den opfattelse, at provisionen var det korrekte afgiftsgrundlag. Afgiftsmyndigheden krævede efterbetaling, fordi afgiftsgrundlaget efter dens opfattelse var det fulde lejebeløb.

3. Særordningen for rejsebureauer finder efter direktivets artikel 26 anvendelse, når visse betingelser er opfyldt, og indebærer på en række punkter, at direktivets almindelige regler for beregning og opkrævning af moms fraviges.

I henhold til artikel 26, stk. 1, skal medlemsstaterne anvende særordningen på transaktioner udført af rejsebureauer og virksomheder, der organiserer turistrejser — herefter for nemheds skyld blot betegnet som rejsebureauer. Artikel 26 anvendes kun, hvis »disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer«.

^{*} Originalsprog: dansk.

1 — Direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 — Jeg fremsatte den 15.9.1992 forslag til afgørelse i sag C-74/91, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland, hvori sagens genstand var sjette momsdirektivs artikel 26, stk. 3. Nærværende sag vedrører særligt bestemmelserne i artikel 26, stk. 1 og 2.

Artikel 26, stk. 2, bestemmer, at:

- 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 det land, hvor rejsebureauet har sit hovedsæde.
- Beskatningsgrundlaget er rejsebureauets *fortjenstmargen*, dvs. forskellen mellem den pris, den rejsende skal betale rejsebureauet, og rejsebureauets omkostninger ved køb fra andre afgiftspligtige af ydelser, der direkte kommer den rejsende til gode.

somheders særlige stilling som leverandør af typisk sammensatte ydelser, dels — og navnlig — i det forhold, at det hyppigt drejer sig om ydelser, der leveres i andre lande end det, hvor rejsebureauerne har deres hovedsæde. Et væsentligt formål med ordningen er at undgå de problemer, rejsebureauerne ville have i forhold til afgiftsmyndighederne i andre medlemsstater, hvis de almindelige regler for beregning, betaling og indrømmelse af fradrag for moms skulle anvendes. De ydelser, der indgår i rejsebureauets salg af en rejse til en kunde, og som består i f.eks. indkvartering, forplejning og transport i andre medlemsstater, afgiftsbehandles efter disse landes regler, mens der af rejsebureauets »selvstændige ydelse« betales afgift af fortjenstmargenen i rejsebureauets egen medlemsstat. Selv om en væsentlig del af begrundelsen for artikel 26 således er de typisk grænseoverskridende elementer i rejsebureauvirksomheden, gælder artikel 26 dog utvivlsomt også for rejsebureauvirksomhed, der alene udøves i én og samme medlemsstat.

Artikel 26, stk. 3, der ikke har direkte relevans i den foreliggende sag, bestemmer, at beskatningsgrundlaget, dvs. fortjenstmargenen, begrænses, hvis ydelserne til den rejsende præsteres uden for Fællesskabet.

Artikel 26, stk. 4, bestemmer, at rejsebureauerne ikke kan foretage fradrag af den moms, der er betalt af de afgiftspligtige, fra hvem bureauet har købt de leverede ydelser.

Artikel 26 indeholder således for de omfattede rejsebureauer en praktisk ordning for beregning af moms, der har sin baggrund dels i de problemer, der følger af disse virk-

Der er også grund til at understrege — således som ikke mindst Kommissionen har gjort det — at anvendelsen af artikel 26 forudsætter, at rejsebureauet til rejsens gennemførelse anvender ydelser, der præsteres af andre *afgiftspligtige*, og at rejsebureauets fortjenstmargen udgør forskellen mellem den pris, den rejsende skal betale rejsebureauet og rejsebureauets omkostninger ved køb fra *andre afgiftspligtige* af ydelser, der direkte

kommer den rejsende til gode. Dette har to konsekvenser. For det første, at artikel 26 ikke finder anvendelse, hvis rejsebureauet udelukkende anvender egne ydelser eller ydelser fra ikke-afgiftspligtige personer, og for det andet, at den fortjenstmargen, rejsebureauet efter stk. 2 skal betale moms af, omfatter både egne ydelser og ydelser leveret af ikke-afgiftspligtige personer. Disse forhold betyder også, at det i hvert fald ikke i en sag som den foreliggende har betydning for størrelsen af den moms, den rejsende skal betale, om de såkaldte bilferier er omfattet af artikel 26 eller ej.

4. Gerechtshof, Amsterdam, har i sin forelæggelsesdom lagt til grund, at Van Ginkel er en virksomhed, der organiserer turistrejser og driver rejsebureauer, og at selskabet derfor opfylder denne betingelse for at være omfattet af artikel 26, stk. 1. Gerechtshof har også lagt til grund, at Van Ginkel i artikel 26's forstand »handler i eget navn over for den rejsende«, og at selskabet ikke fungerer som formidler. Gerechtshof er dog på et enkelt punkt i tvivl, om betingelserne for anvendelse af artikel 26 i det konkrete tilfælde er opfyldt. Den udtaler herom:

»Det er uklart, om ... et rejsebureaus indgåelse af en aftale om at stille en feriebolig til rådighed for kortvarigt ophold, uden at bureauet sørger for transport af den rejsende til og fra ferieboligen, kan være omfattet af begrebet *rejsens gennemførelse*, som omhandlet her, eller udelukkende kan anses for *leje af denne bolig*.«

Det er med henblik på at få løst denne tvivl, at Gerechtshof har forelagt følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»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?«

5. Den nederlandske regering gør gældende, at der er rimelige grunde for en benægtende besvarelse af dette spørgsmål. Den henviser bl.a. til, at transport udgør et karakteristisk element af en rejse. Den henviser også til, at artikel 26 må forudsætte, at den til den rejsende solgte tjenesteydelse består af en flerhed af ydelser. I denne sammenhæng henviser regeringen til, at artikel 26 konsekvent taler om leveringer af ydelser og således må forudsætte, at rejsebureauet leverer mere end én ydelse. Regeringen henviser også til stk. 2, hvorefter »de transaktioner«, der udføres af rejsebureauet, skal anses for »én enkelt tjenesteydelse«.

6. Van Ginkel, den tyske regering og Det Forenede Kongerige samt Kommissionen er

alle enige om, at artikel 26 ikke forudsætter, at de af rejsebureauerne solgte ydelser omfatter transport. De afviser også, at artikel 26 skulle indeholde en forudsætning om, at den solgte tjenesteydelse skal omfatte en flerhed af ydelser.

7. Der kan efter min mening ikke være tvivl om, at det forelagte spørgsmål skal besvares således, at rejsebureauers udleje af tredjemands feriebolig til rejsende, der selv sørger for transport til og fra disse, også er omfattet af artikel 26.

Der er intet i bestemmelsens ordlyd, der taler imod et sådant resultat. Når henses til den placering, begrebet »rejsens gennemførelse« har i stk. 1 og 2, kan det ikke antages, at anvendelsen af begrebet skulle tilsigte en begrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde. Anvendelsen af begrebet tilsigter formentlig alene at fremhæve, at den leverede ydelse skal være et element i en rejse, men ikke at rejsen, dvs. transporten, nødvendigvis skal være en del af den leverede ydelse.

Mod en restriktiv fortolkning taler bestemmelsens formål. Formålene tilsiger ikke, at der lægges speciel vægt på, at den leverede tjenesteydelse omfatter transport, eller at der nødvendigvis skal leveres flere ydelser. De praktiske problemer, der opstår for rejsebureauer ved levering af ydelser i andre medlemsstater, og som bestemmelsen tilsigter at

løse, består også ved levering af en eller flere ydelser, som ikke omfatter transport. Det er i denne forbindelse klart, at bestemmelsen skal fortolkes på samme måde, hvad enten ydelsen eller ydelserne i de konkrete tilfælde leveres i andre stater eller i rejsebureauets eget land.

Det er formentlig også rigtigt, som nævnt af Van Ginkel og Det Forenede Kongerige, at en restriktiv fortolkning af artikel 26 ville give praktiske vanskeligheder i en række tilfælde, herunder hvor rejsebureauet »køber« et vist antal overnatninger i andre medlemsstater uden at vide, om den ydelse, der senere vil blive leveret til den rejsende, vil omfatte transport.

For resultatet taler også, at Det Rådgivende Udvalg for Merværtdiudgift³ på et møde i april 1984 gav udtryk for den opfattelse, at artikel 26 finder anvendelse, når rejsebureauet anvender mindst én ydelse, som præsteres af en anden afgiftspligtig person med henblik på rejsens gennemførelse.

8. Disse grunde er efter min mening tilstrækkelige til at fastslå, at det forelagte spørgsmål må besvares således, at artikel 26 også skal anvendes, selv om kunden selv sørger for transporten til ferieboligen, og jeg finder derfor ikke anledning til at drøfte de øvrige argumenter, der er anført for denne

³ — Udvalget er oprettet i medfør af direktivets artikel 29. Det består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen. Dets udtalelser er ikke bindende.

fortolkning, og som der er redegjort for i retsmøderapporten.

9. Gerechtshof har stillet et yderligere spørgsmål, der lyder:

»Ændres besvarelsen af det første spørgsmål, såfremt den afgiftspligtige person er en person, der organiserer turistrejser og ud over udøvelsen af de i første spørgsmål nævnte transaktioner også arrangerer rejser, som omfatter transport til og fra ferieboligen?«

Der kan til dette spørgsmål være anledning til kort at bemærke for det første, at besvarelsen af det første spørgsmål bygger på en forudsætning om, at den afgiftspligtige virksomhed er et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, og for det andet, at det af besvarelsen af det første spørgsmål fremgår, at det for anvendelsen af artikel 26 ikke har betydning, om den pågældende ydelse til kunden også omfatter transport til og fra ferieboligen.

Besvarelsen af det første spørgsmål gør det derfor unødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Forslag til afgørelse

10. Herefter skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af Gerechtshof, Amsterdam, stillede spørgsmål således:

»Artikel 26 skal fortolkes således, at bestemmelsen omfatter transaktioner, der udføres af et rejsebureau eller en virksomhed, der organiserer turistrejser, og som består i til rejsende at udleje ferieboliger tilhørende en afgiftspligtig tredjemand, også selv om den rejsende selv sørger for transport til og fra ferieboligen.«