

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 20 februari 1997 *

I mål C-260/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från High Court of Justice (Queen's Bench Division), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

DFDS A/S,

angående tolkningen av artikel 26 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

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

* Rättegångspråk: engelska.

generaladvokat: A. La Pergola,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- DFDS A/S, genom K. P. E. Lasok, QC, med fullmakt från A. Fishleigh, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av S. Richards och P. Mantle, barristers,
- Italiens regering, genom professor U. Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av M. Fiorilli, avvocato dello Stato,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom P. Oliver och E. Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 7 november 1996 av: DFDS A/S, företrätt av K. P. E. Lasok, Förenade kungarikets regering, företräd av S. Ridley, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av S. Richards och P. Mantle, Tysklands regering, företräd av E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonominministeriet, i egenskap av ombud, samt kommissionen, företräd av P. Oliver och E. Traversa,

och efter att den 16 januari 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 High Court of Justice (Queen's Bench Division) har genom beslut av den 18 juli 1995, vilket inkom till domstolen den 4 augusti samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt ett förhandsavgörande avseende 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, nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Commissioners of Customs & Excise och det danska bolaget DFDS A/S (nedan kallat DFDS) angående bolagets skyldighet att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket för paketresor som bolagets engelska dotterbolag DFDS Ltd säljer för dess räkning.

- 3 I artikel 26 i sjätte direktivet anges särskilda regler för resebyråer. Dessa regler gäller resebyråers och researrangörers verksamhet, när de betjänar kunderna i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att utföra resan. Artikel 26.2 lyder på följande sätt:

”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 driftställe 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.”

- 4 Av handlingarna i målet vid den nationella domstolen framgår att de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet har genomförts i brittisk rätt genom Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (beslut från år 1987 om mervärdesskatt för researrangörer). Dessa regler gäller, enligt artikel 3.1 i beslutet, varor eller tjänster som tillhandahålls av en ”researrangör i en medlemsstat ... där han har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe”. I artikel 5.2 i samma beslut preciseras dessutom att en resetjänst ”skall anses som tillhandahållen i den medlemsstat i Europeiska gemenskapen där researrangören har etablerat sin rörelse eller, om tjänsten har utförts från ett fast driftställe, i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget”.
- 5 DFDS är ett bolag bildat enligt dansk rätt som sysslar med sjöfart, resor och transporter i allmänhet. DFDS har ett engelskt dotterbolag, DFDS Ltd. Mellan bolagen finns ett agentavtal som innebär att DFDS Ltd är det danska moderbolagets ”generalagent för försäljning och hamnar” i Förenade kungariket och ”bokningscentral i Förenade kungariket och Irland för alla passagerartjänster”.
- 6 År 1993 bedömde Commissioners of Customs & Excise att DFDS skulle betala mervärdesskatt för de paketresor som det engelska dotterbolaget sålde för DFDS

räkning. Enligt Commissioners of Customs & Excise hade det danska bolaget, genom det avtal som det hade slutit med sitt dotterbolag, etablerat sin rörelse i Förenade kungariket eller utfört de omtvistade tjänsterna från ett fast driftställe i den staten enligt bestämmelserna i den brittiska lagstiftningen för genomförandet av artikel 26 i sjätte direktivet.

- 7 DFDS gjorde däremot gällande att tjänsterna i fråga skulle beskattas där rörelsen hade sitt säte, det vill säga i Danmark. Denna medlemsstat har utnyttjat möjligheten att fortsätta att undanta sådana tjänster från mervärdesskatt i enlighet med artikel 28.3 b och bilaga F till sjätte direktivet. Bolaget väckte talan vid Value Added Tax (VAT) Tribunal, som biföll bolagets talan år 1994.
- 8 Målet överklagades till High Court of Justice, som har bedömt att målet ger upphov till problem vid tolkningen av sjätte direktivet och därför har beslutat att ställa följande fråga till domstolen:

”Enligt en korrekt tolkning av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatt (det sjätte mervärdesskattedirektivet), och framför allt artikel 26 i detta, i ett fall där en researrangör har sitt huvudkontor i medlemsstat A, men tillhandahåller tjänster i form av paketresor till resenärer genom ett bolag som verkar som agent i medlemsstaten B:

- a) Under vilka omständigheter — om några — är researrangörens tillhandahållande av dessa tjänster skattepliktigt i medlemsstaten B?

b) Under vilka omständigheter — om några — kan det anses att researrangören 'har sin rörelse etablerad' i medlemsstaten B eller 'har ett fast driftställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten' i medlemsstaten B?"

9 Med de båda delfrågorna vill den nationella domstolen veta under vilka omständigheter tjänster som en researrangör med säte i en medlemsstat tillhandahåller resenärer genom ett bolag som verkar som agent i en annan medlemsstat, enligt artikel 26 i sjätte direktivet, är mervärdesskattepliktiga i agentens stat.

10 DFDS har föreslagit att domstolen skall svara att, under angivna omständigheter, tjänsterna skall beskattas i den medlemsstat där researrangören har sitt huvudkontor. Bolaget har särskilt gjort gällande att, i enlighet med domstolens rättspraxis, den medlemsstat där bolaget har etablerat sin rörelse utgör den främsta skatterättsliga anknytningen för mervärdesbeskattning av tjänster, och att en annan anknytning skulle orsaka förvirring och konflikter mellan medlemsstaterna.

11 Den brittiska regeringen har däremot gjort gällande att researrangören förfogar över ett fast driftställe i den medlemsstat där det bolag verkar som handlar i dess namn. Eftersom tjänsterna tillhandahålls vid det fasta driftstället, skall de beskattas i den staten. Enligt den brittiska regeringen är detta den mest rationella lösningen ur skatterättslig synvinkel, eftersom det är i den staten som resenärerna erbjuds tjänsterna.

12 Den italienska regeringen och kommissionen anser att, även om vissa villkor är uppfyllda, sådana tjänster skall beskattas i den medlemsstat där det bolag verkar

som handlar i researrangörens namn. För att detta skall vara fallet, krävs att det i den medlemsstaten finns en organisation som har nödvändiga personella och tekniska resurser för att tillhandahålla tjänsten och att den som utför tjänsten inte har en oberoende ställning till det företag i vars namn han eller hon handlar.

- 13 I artikel 26 i sjätte direktivet anges särskilda mervärdesskatteregler för resebyråer och researrangörer. De tjänster som sådana företag tillhandahåller består i själva verket av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transporter och inkvartering, som sker såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast driftställe. Dessa företag stöter därför på praktiska svårigheter vid tillämpningen av gemenskapsrättsliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt i tidigare omsättningsled, vilket kan hindra deras verksamhet (se dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, Rec. 1992, s. I-5723, punkt 12—14).

- 14 Enligt artikel 26.1 förutsätter tillämpningen av punkt 2 i artikeln att resebyrån eller researrangören betjänar resenären i sitt eget namn och inte som mellanhand (se ovannämnda dom i målet Van Ginkel, punkt 21).

- 15 I den situation som beskrivs i beslutet om att begära förhandsavgörande är det det danska bolaget DFDS som i egenskap av researrangör omfattas av bestämmelsernas tillämpningsområde, och inte dess engelska dotterbolag DFDS Ltd, vilket inte handlar i sitt eget namn, utan som mellanhand.

- 16 Vad beträffar beskattningsorten föreskrivs i artikel 26.2 att resebyråns tjänst skall beskattas i den medlemsstat där resebyråns rörelse är etablerad eller där den har ett fast driftställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten.
- 17 Såsom har konstaterats av samtliga som har yttrat sig i målet vid domstolen, används de två beteckningarna för rörelse och fast driftställe i denna bestämmelse även i artikel 9.1 i sjätte direktivet för att beteckna de två huvudsakliga möjliga skatterättsliga anknytningarna för tjänster i allmänhet. Det skall därför redogöras för de regler som följer av dessa beteckningar.
- 18 Som domstolen uppgav i punkt 14 i dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (Rec. 1985, s. 2251), syftar artikel 9 till att fastställa en rationell uppdelning av tillämpningsområdena för nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, genom att på ett enhetligt sätt bestämma platsen för den skatterättsliga anknytningen för tjänster och undvika behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna.
- 19 I detta avseende ankommer det på skattemyndigheterna i varje medlemsstat att, inom ramen för de valmöjligheter som sjätte direktivet erbjuder, för en viss tjänst bestämma vilken skatterättslig anknytning som är lämpligast ur skatterättslig synvinkel. Enligt artikel 9.1 förefaller den plats där leverantören har etablerat sin rörelse vara den främsta anknytningen, eftersom det endast är av intresse att beakta en annan plats från vilken tjänsten utförs när anknytningen till rörelsens säte inte

leder till en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel eller skapar konflikt med en annan medlemsstat (ovannämnda dom i målet Berkholz, punkt 17).

- 20 Dessutom får en tjänsts anknytning till en annan plats än sätet för verksamheten endast betydelse om denna plats har en viss stadigvarande beskaffenhet genom att där alltid finns nödvändiga personella och tekniska resurser för vissa tjänster (ovannämnda dom i målet Berkholz, punkt 18).
- 21 Om i detta fall, som DFDS har förespråkat, den skatterättsliga anknytningen för en researrangörs samtliga tjänster, inklusive de som tillhandahålls i andra medlemsstater av mellanhänder som handlar i researrangörens namn, bestämdes till rörelsens säte, skulle det innebära den uppenbara fördelen att en enda beskattningssort anvisades för arrangörens samtliga verksamheter som faller under artikel 26 i sjätte direktivet.
- 22 Som den brittiska regeringen har gjort gällande skulle dock en sådan anknytning inte leda till en rationell lösning ur skatterättslig synvinkel, eftersom man skulle bortse från var försäljningen av resorna faktiskt sker, vilket är den plats som de nationella myndigheterna, oberoende av resenärens destination, har goda skäl att betrakta som den lämpligaste anknytningen.
- 23 I detta avseende skall det, som generaladvokaten har framhållit i punkt 32—34 i sitt förslag till avgörande, erinras om att beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Med den alternativa lösningen att bestämma beskattningssort för resebyråers tjänster utifrån det fasta driftställe från vilket resebyråernas tjänster tillhandahålls, är avsikten just att ta hänsyn till den spridning som resebyråers

verksamheter kan ha inom gemenskapens territorium. En systematisk tillämpning av lösningen med rörelsens säte skulle dessutom kunna leda till snedvridningar i konkurrensen, eftersom en sådan tillämpning skulle innebära en risk för att företag som utövar verksamhet i en medlemsstat uppmuntras att förlägga sätet för sin verksamhet till en annan medlemsstats territorium för att undvika beskattning, det vill säga till en annan medlemsstat som har utnyttjat möjligheten att fortsätta att undanta tjänsterna i fråga från mervärdesskatt.

24 Under dessa omständigheter skall en tjänst som en researrangör tillhandahåller en resenär från ett fast driftställe, som denne förfogar över i en annan medlemsstat än den där rörelsen är etablerad, beskattas i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget.

25 För att i ett sådant fall som i detta mål veta om resebyrån verkligen förfogar över ett sådant driftställe i medlemsstaten i fråga, är det för det första viktigt att kontrollera om det bolag som verkar i den staten för resebyråns räkning har en oberoende ställning till resebyrån.

26 I detta avseende är den omständighet som VAT Tribunal har uppgivit, att det engelska dotterbolaget, som är en egen juridisk person, äger sina egna lokaler, vilka alltså inte tillhör DFDS, inte i sig tillräcklig för att det skall kunna fastställas att dotterbolaget verkligen är oberoende i förhållande till DFDS. Tvärtom framgår det av uppgifter i beslutet om att begära förhandsavgörande, och framför allt av den omständigheten att DFDS innehar hela aktiekapitalet i dotterbolaget samt av olika avtalsenliga skyldigheter som moderbolaget har ålagt dotterbolaget, att det bolag som är etablerat i Förenade kungariket endast biträder DFDS.

- 27 För det andra skall det kontrolleras om etableringen i fråga, i enlighet med den i punkt 20 ovan nämnda rättspraxisen, är tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser.
- 28 I detta avseende framgår det av de faktiska omständigheter som det har redogjorts för i beslutet om att begära förhandsavgörande att detta bolag, särskilt vad beträffar antalet anställda i det bolag som är etablerat i Förenade kungariket och de konkreta förhållanden under vilka detta bolag tillhandahåller resenärerna tjänster, faktiskt har de kännetecken som utmärker ett fast driftställe enligt de ovan nämnda bestämmelserna.
- 29 Frågan skall därför besvaras så, att artikel 26.2 i sjätte direktivet skall tolkas så att, då en researrangör med säte i en medlemsstat tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan medlemsstat, dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga i den sistnämnda staten, när detta bolag, som endast biträder arrangören, förfogar över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast driftställe.

Rättegångskostnader

- 30 De kostnader som har förorsakats den brittiska, den tyska och den italienska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden 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 den fråga som genom beslut av den 18 juli 1995 förts vidare av High Court of Justice (Queen's Bench Division) — följande dom:

Artikel 26.2 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 tolkas så att, då en researrangör med säte i en medlemsstat tillhandahåller resenärer tjänster genom ett bolag som verkar som agent i en annan medlemsstat, dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga i den sistnämnda staten, när detta bolag, som endast biträder arrangören, förfogar över sådana personella och tekniska resurser som utmärker ett fast driftställe.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 20 februari 1997.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen