

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 17 juli 1997 *

I — Tolkningsfrågan och tillämpliga bestämmelser

tas till stillestånds- och väntetider, till exempel vid studieresor, eller

1. Genom förevarande tolkningsfråga har domstolen ombetts att ge de tolkningsdata som är nödvändiga för att Bundesfinanzhof skall kunna avgöra hur det samlade vederlag som betalas av den slutlige konsumenten skall fördelas, för mervärdesskatteändamål, mellan de olika medlemsstater inom vars territorium en viss transporttjänst — personbefordran i form av paketresor med buss — tillhandahålls.

Den hänskjutande domstolen frågar närmare bestämt om artikel 9.2 b i direktiv 77/388/EEG, med avseende på internationell personbefordran, skall tolkas så, att

a. bestämningen av beskattningsunderlaget i den del som hänför sig till inrikes befordran innebär att det samlade vederlaget alltid måste delas upp i förhållande till de avstånd som tillryggaläggs, varför hänsyn inte skall

b. att artikeln i fråga endast innehåller en föreskrift om platsen för tillhandahållande av transporttjänster, enligt vilken det endast är denna som med beaktande av tillryggalagda avstånd är föremål för fastställelse, varav skulle följa att medlemsstaterna fritt äger föreskriva de kriterier enligt vilka det samlade vederlaget skall delas upp i en skattepliktig och en icke skattepliktig del av transporten.

2. I 1 § första och andra stycket i *Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes* av den 26 november 1979 (vilken innehåller den nya tyska lagen om omsättningsskatt, nedan kallad UStG 1980) föreskrivs att mervärdesskatt skall påföras leveranser och andra tjänster som en näringsidkare utför mot vederlag inom ramen för sin rörelse inom det så kallade uppbördsterritoriet. Detta territorium definieras som lagens geografiska tillämpningsområde, med undantag för frizoner och sådana områden som är undantagna från den nationella tullagstiftningen.

I 3 a § andra stycket punkt 2 i den lagen definieras den plats där transporttjänsten

* Originalspråk: italienska.

tillhandahålls som den plats där transporten genomförs. Om en viss transporttjänst inte begränsas till uppbördsterritoriet, omfattar lagen endast den del av tjänsten som har utförts inom det territoriet.

I den lagsiftning som är tillämplig på tolkningsfrågan ingår slutligen 10 § första stycket i UStG 1980, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det samlade vederlag som mottagaren av leveransen eller tjänsten erlägger, med undantag för själva mervärdesskatten.

3. De nyssnämnda föreskrifterna i UStG 1980 utgör i huvudsak införlivandet med den tyska rättsordningen av artiklarna 2, 3.1¹, 9.2 b samt 11 A.1 a i sjätte mervärdesskatte-direktivet, det vill säga ovanstående direktiv 77/388/EEG (nedan kallat direktivet)^{2 3}.

1 — Artikel 1 har därefter omnummererats till 2.1 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1).

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagsiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

3 — Även artikel 26 i direktivet (som i Tyskland har införlivats genom 25 § i UStG 1980) är av betydelse, även om den leder till att direktivet inte kan tillämpas på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. I denna anges särskilda regler för resebyråer och organisatörer av turistresor som för att genomföra resan använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster (till skillnad från Binder, som tillhandahåller de transporttjänster som ingår i dess "turistpaket" direkt med egna fordon.

I artikel 2 i direktivet fastslås nämligen den så kallade territorialitetsprincipen, enligt vilken "[m]ervärdesskatt skall betalas för ... tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". I princip är således transaktioner som sker utanför det nationella territoriet inte skattepliktiga ens om de utförs av skattskyldiga personer som är etablerade inom detta. Där emot är transaktioner som sker inom landets gränser skattepliktiga oberoende av vilken nationalitet det tjänstproducerande företaget har.

I artikel 3.1 (numera 3.2)⁴ i direktivet föreskrivs att "[i] detta direktiv avses med 'landets territorium' det område där Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen tillämpas såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 227".

Eftersom "import av tjänster" (till skillnad från import av varor) inte utgör en skattepliktig transaktion i medlemsstaternas skattelagsstiftning, innehåller direktivet ett detaljerat system för att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänster i syfte att undvika tänkbara anomalier vid internationell tjänstehandel.⁵ I artikel 9.1 i direktivet, som ingår i avdelning VI under rubriken "Platsen

4 — Se ovan, fotnot 1.

5 — Se B. J. M. Terra och J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, band 1, Amsterdam, 1993, del 2, kapitel VI, s. 23.

för skattepliktiga transaktioner”, föreskrivs — för enkelhetens skull, i syfte att undvika möjliga svårigheter i fråga om tolkningen av begrepp såsom platsen där tjänsten används eller utnyttjas⁶ — ett undantag från den strikta territorialitetsprincipen, nämligen att platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara den plats ”där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas”.

lande av transporttjänster skall vara den där transporten äger rum, *med beaktande av de avstånd som tillryggalägs*”.⁸

Slutligen har ett enhetligt gemenskapsbegrepp, ”beskattningsunderlag”, införts genom artikel 11 i direktivet. Utan det begreppet skulle den framtida fullständiga harmoniseringen av mervärdesskattesatserna⁹ och dess tillämpning för att fastställa de ”egna medlen”¹⁰ leda till resultat för de olika

Från huvudregeln i artikel 9.1 föreskrivs emellertid i artikel 9.2 ”ett antal undantag för vissa specifika tjänster för vilka det vore olämpligt att fiktivt förlägga tjänsten till den ort där tjänstproducenten har etablerat sin rörelse och för vilka andra anknytningskriterier anvisas”.⁷ Närmare bestämt föreskrivs i artikel 9.2 b att “[p]latzen för tillhandahåll-

8 — Min kursivering. Jag vill i förbigående erinra om att artikel 9.2 b i direktivet anses vara ”utan vidare tillämplig [förutom på personbefordran] på varutransporter då denna transport utgör en autonom tjänst, men inte då varutransporten utgör en del av varuleveransen”. Se generaladvokaten Slynns förslag till avgörande i mål 283/84, ovan fotnot 7, s. 232, särskilt s. 235. Jag vill dessutom erinra om att enligt den slutliga regleringen kommer personbefordran att kunna beskattas i utreselandet för hela den sträcka som har tillryggalästs inom gemenskapen. Se artikel 28.5 i direktivet och det förslag till rättsdirektiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på mervärdesskattesystemets tillämpning på personbefordran som kommissionen lade fram den 5 november 1992 (EGT C 307, s. 11, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå).

9 — Det är nämligen endast genom att en enhetlig mervärdesskatt antas (även om den inbegriper en enhetlig grundskattasats och en reducerad skattasats) som det kommer att bli möjligt att genomföra ett system där ”beskattningen av handeln mellan medlemsstaterna [bygger] på principen att tillhandahållna varor och tjänster beskattas i sin ursprungsmedlemsstat utan att detta, vad beträffar gemenskapshandel mellan skattskyldiga personer, påverkar principen att skatt som påförs i konsumtionslandet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker”. Se sjunde övervägandet i ingressen till direktiv 91/680/EEG, ovan, fotnot 1. V. J. Meurant, *Taxe sur la valeur ajoutée*, i C. Gavalda-R. Kovar (dir), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Paris, 1992 (lösbladsutgåva, mars 1996), band III, stycke 132—134.

Från den 1 januari 1997 till och med den 31 december 1998 anges tillämplig grundskattasats och reducerad skattasats i artikel 12.3 a, vilken införts genom artikel 1 i rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring, med avseende på grundskattasatsen för mervärdesskatt, av direktiv 77/388/EEG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 338, s. 89).

10 — Enligt vad som föreskrivs i rådets beslut 70/243/EKSG, EEG, Euratom av den 21 april 1970 om ersättning av medlemsstaternas finansiella stöd med gemenskapernas egna medel (EGT L 94, s. 19, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå) omfattar de egna medel med vilka gemenskapernas budget i sin helhet finansieras en procentuell andel av den mervärdesskatt som tas ut i medlemsstaterna. Se även rådets beslut 94/728/EG av den 31 oktober 1994 om systemet för gemenskapernas egna medel (EGT L 293, s. 9).

6 — Se C. Amand och J. van Besien, *Value Added Tax*, under artikel 99 i fördraget i *European Union Law Reporter (CCH Editions Limited)*, band 2, Bicester, 1962 (lösbladsutgåva, mars 1996), s. 2351—2362. Att tjänster påförs mervärdesskatt där de faktiskt erbjuds kunderna, vilket är syftet med artikel 9.2, förefaller vara det kriterium som är mest lämpat för ett system som bygger på att skatt läggs på enskilda konsumenters utgifter för konsumtion. Se M.-C. Boutard-Labarde, *La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive*, i B. Neel och B. Plagnat (utgivare), *La fiscalité du commerce extérieur*, Paris, 1992, s. 97, särskilt s. 98.

7 — Se dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, *Trans Tirreno Express* (Rec. 1986, s. 231, punkt 16).

medlemsstaterna som inte gick att jämföra (och som därför vore orättvisa). Av betydelse för förevarande förslag till avgörande är bland annat att det i ovannämnda artikel 11 A.1 a fastslås att inom landets territorium skall beskattningsunderlaget vara "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen" för "normalt" tillhandahållande av tjänster.¹¹

II — Föremålet för tvisten vid den nationella domstolen

4. Förevarande tolkningsfråga har uppkommit med anledning av en tvist mellan Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (nedan kallat Finanzamt) och Reisebüro Binder GmbH (nedan kallat Binder) vid Bundesfinanzhof. Tvisten avser Binders överklagande genom "Revision" av Finanzamts beslut om fastställande av den mervärdesskatt som företaget var skyldigt för räkenskapsåret 1983.

5. Enligt beslutet om hänskjutande organiserar Binder paketresor med buss. Med andra ord tillhandahåller Binder en tjänst som omfattar transport, kost, logi och reseledning

för vilket resenärerna erlägger ett samlat vederlag, som är betydligt högre än marknadspriserna på "ren" transport för jämförbara sträckor.

6. Efter att ha beräknat den andel av det totala inbetalade beloppet som utgjordes av vederlag för själva *transporttjänsten* (genom avdrag från summan av de belopp som avsåg andra tjänster)¹², gjorde Binder för *internationella* resor som genomfördes under år 1983 ytterligare en fördelning av det uträknade vederlaget för transporttjänsterna i en beskattningsbar (avseende tjänster som tillhandahållits inom landet) och en icke beskattningsbar del (avseende tjänster som tillhandahållits utomlands). Enligt det beräkningskriterium som Binder valde skulle fördelningen av vederlaget i fråga mellan de olika stater där företaget bedrivit turisttransport göras inte bara på grundval av de tillryggalagda avstånden, utan även med beaktande av vistelsens längd i respektive stat.

7. Binder anser nämligen att under utlandsresor som organiseras i studie- eller turist-syfte tillryggaläggs vanligtvis relativt långa

11 — Det vill säga för annat tillhandahållande av tjänster än det som anges i artikel 11 A 1 c (privat bruk av en vara som är avsedd för rörelsen eller av en tjänst som har tillhandahållits utan vederlag) och 11 A 1 d (tillhandahållande av en tjänst åt det egna företaget som inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person) i direktivet.

12 — Och det med beaktande av att researrangörer enligt Bundesfinanzhofs fasta rättspraxis ur skattsynpunkt inte tillhandahåller en enda tjänst, utan *ett antal autonoma tjänster* (bland vilka ingår just transporttjänsten, den enda som är relevant för detta förslag till avgörande). I beslutet om hänskjutande klargörs även att beräkningen av den del av paketpriset som skall betalas för samtliga transporttjänster som Binder tillhandahåller inte är omtvistat av parterna vid den nationella domstolen.

sträckor på kort tid (särskilt på motorväg) inom avreselandet, det land där näringsidkaren är etablerad, medan den del av resan som görs utomlands i de flesta fallen kännetecknas av att tiden för uppehåll varar längre än den tid som åtgår för transport.

Närmare bestämt fastställs enligt Binder det totala pris som deltagarna betalar med beaktande av det ytterligare värde som det har för dessa att samma transportmedel oavbrutet står till deras förfogande under hela resan.

Binder drog således slutsatsen att fördelningen mellan de olika berörda medlemsstaterna av det totala vederlag som den slutlige konsumenten erlägger skulle göras med beaktande av företagsekonomiska principer och av de faktiska omständigheterna. Med andra ord skulle inte bara de *kostnadselement* som beror på tillryggalagda avstånd inkluderas i beräkningen (exempelvis kostnader för bränsle och fordonsslitage) utan även de som hänför sig till den tid som gått åt (exempelvis för försäkring och för lön till föraren).

8. Det kriteriet godkändes emellertid inte av den tyska skattemyndigheten, vilken med stöd av § 3 a andra stycket punkt 2 i UStG 1980 valde ett fördelningskriterium som *uteslutande* grundade sig på *andelen* geografiskt tillryggalagda sträckor inom de berörda medlemsstaterna.

Följaktligen beslöt Finanzamt — en åtgärd som därefter fastställdes inom ramen för ett rättsligt förfarande vid Finanzgericht — att

ändra den omtvistade skatten till nackdel för Binder, som ålades att erlægga ett högre belopp än företaget hade beräknat.

Enligt Finanzamt hade Binder på grundval av sitt fördelningskriterium inte med säkerhet kunnat bestämma beloppet på samtliga kostnadselement som paketresorna gav upphov till. I förhållande till det beräknings sätt som Binder förespråkade, som Finanzamt ansåg vara godtyckligt och omöjligt att kontrollera, hävdade skattemyndigheten att det fördelningskriterium som grundade sig på antal tillryggalagda kilometer var mera tillförlitligt och det enda kriterium som gjorde det möjligt att undvika att tjänster som tillhandahållits utomlands dubbelbeskattades eller inte beskattades alls.

9. På samma sätt fastslogs i Finanzgerichts dom i första instans, som Binder överklagat till den hänskjutande domstolen, att fördelningen på grundval av geografiska avstånd säkerställde — till skillnad från det fördelnings sätt som klaganden förespråkade i målet vid den nationella domstolen — att principen om konkurrensneutralitet iakttogs, och att beskattningen i flertalet fall var rättvis.

10. Av de yttranden som Binder har inkommit med till domstolen framgår inte om klaganden i målet vid den nationella domstolen gör gällande att det fördelnings system som endast grundas på tillryggalagda avstånd har lett till att a) företaget har utsatts för dubbelbeskattning eller b) företaget inte har kommit i åtnjutande av sådan befrielse från mervärdesskatt som tillkommer internationell personbefordran med buss enligt lagstiftningen i en eller flera av de medlemsstater

som Binders bussar har färdats genom under de studie- eller turistresor som företaget har organiserat.

Tyskland uteslutande påförs de tjänster som har tillhandahållits inom tyskt uppbringningsområde.

11. Enligt den hänskjutande domstolen finns det skäl att betvivla att 3 § a andra stycket punkt 2 i UStG 1980 — för övrigt på samma sätt som artikel 9.2 b i direktivet, mot vars bakgrund denna motsvarande bestämmelse i nationell rätt skall tolkas — faktiskt reglerar frågan om fördelning av vederlaget i en beskattningsbar och en icke beskattningsbar del.

Följaktligen skulle det stå medlemsstaterna fritt att fastslå kriterier för fördelning av det totala vederlaget i en beskattningsbar och en icke beskattningsbar del för transporttjänsten och att bland dessa inkludera ett kriterium som avser längden av respektive vistelse.

12. Bundesfinanzhof anser nämligen att nyssnämnda bestämmelser kan tolkas på två olika sätt.

III — Svar på tolkningsfrågan efter omformulering

Å ena sidan är det möjligt att tolka dem (vilket Finanzamt har gjort) så, att de innehåller ett fördelningskriterium som endast avser antalet tillryggalagda kilometer och som utesluter att uppehålls- och väntetider utomlands skulle kunna beaktas.

14. Jag vill genast påpeka att det med beaktande av syftet med artikel 9 i direktivet och dess rubrik förefaller svårt att dela uppfattningen — som den tyska regeringen har i förevarande mål — att artikel 9.2 b innehåller ett kriterium enligt vilket medlemsstaterna skall fastställa beskattningsunderlaget för de aktuella internationella transporttjänsterna.

13. Å andra sidan är det likaledes möjligt att hävda att det i artikel 9.2 b i direktivet och 3 a andra stycket punkt 2 i UStG 1980 endast uppställs en regel — i enlighet med bestämmelsernas rubrik och innehåll — som avser fastställandet av platsen för tillhandahållande av transporttjänsterna. Denna regel skulle inte ha någon annan verkan än att skatt i

Som domstolen tidigare har haft tillfälle att fastslå, föreskrivs i artikel 9.2 b endast ett anknytningskriterium för att fastställa den territoriella behörigheten i beskattningshänseende genom att — på grundval av territorialitetsprincipen¹³ — avgränsa respektive behörighetsområde för de medlemsstater

13 — Se ovan, punkt 3.

inom vars territorium tjänsten tillhandahålls¹⁴.

15. Inför denna provisoriska slutsats kan jag emellertid inte dölja att jag är osäker på den exakta innebörden av den fras som avslutar bestämmelsen i fråga, nämligen "med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs."

16. I det avseendet ges inte något förtydligande i ingressen till direktivet (närmare bestämt i dess fjärde och sjunde överväganden, som Binder särskilt har åberopat¹⁵) och heller inte i den rapport som bifogades kommissionens förslag till direktiv av år 1973¹⁶.

14 — Se dom av den 23 januari 1986, ovan fotnot 7, punkt 17.

15 — För förevarande mål är det av intresse att det i fjärde övervägandet i ingressen till direktivet föreskrivs att "[f]ör att en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens och som liknar en verklig inre marknad till slut skall kunna uppnås bör det gemensamma systemet för omsättningsskatter inte göra åtskillnad beroende på ursprung av varor och tjänster". Vad beträffar det sjunde övervägandet föreskrivs följande: "Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar ... tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris" (min kursivering). Det är tveksamt om övervägandet har någon betydelse för svaret på tolkningsfrågan, om inte annat så av den anledningen att transporttjänster som de som Binder tillhandahåller, vanligtvis direkt till den slutlige konsumenten, inte utgör en transaktion mellan skattskyldiga och inte ingår som ett kostnadselement i priset på de varor som tillhandahålls i samma eller påföljande försäljningsled.

16 — För att förklara att ett annat anknytningskriterium än det generella kriteriet har valts för transporttjänster, hävdade kommissionen tautologiskt att "för att beakta dessa tjänsters specifika karaktär, har det förefallit lämpligt att anse att den plats där respektive tjänst tillhandahålls är den där transporten genomförs i förhållande till tillryggalagda avstånd. Med tillämpning av denna princip är samtliga transporter som genomförs inom en medlemsstat mervärdeskattepliktiga". *Bulletin des Communautés européennes*, bil. nr 11/73, s. 12.

17. Mina tvivel har inte heller skingrats av argumentet — som kommissionen framfört under förhandlingen — att satsen i fråga skulle anspela på en "plats i rörelse" varför "det för att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsten är nödvändigt att utgå ifrån den tillryggalagda sträckan".

18. Jag lutar emellertid åt att hålla med kommissionen om att satsen "med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs" i huvudsak skulle vara överflödigt, eftersom den helt enkelt hänför sig till transporttjänsternas i rumshänseende dynamiska natur, medan de andra tjänster som avses i artikel 9.2 till sin art är statiska.¹⁷

Detta utesluter emellertid inte de förbehåll som följer av att regeln är så otydligt avfattad. Domstolen har redan vid ett antal tillfällen understrukit vikten av rättssäkerhet och förutsägbarhet inom genskapsrätten och att detta är särskilt viktigt då fråga är om regler som i likhet med regler om mervärdeskatt kan få ekonomiska konsekvenser. De berörda måste därför med exakthet kunna känna till räckvidden av de skyldigheter som åligger dem.¹⁸

17 — Kommissionens nyssnämnda påstående förefaller för övrigt överensstämma med ett påstående av generaladvokaten Slynn i dennes förslag till avgörande i mål 283/84 (ovan, fotnot 7, s. 232, särskilt s. 235): "Om en person transporteras mellan två eller flera medlemsstater, skall för närvarande skatt erläggas i var och en av medlemsstaterna i förhållande till den sträcka som har tillryggalagts inom dess territorium, eftersom varje sträcka skall anses utgöra platsen för tillhandahållande av tjänsten."

18 — Se bland annat dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (Rec. 1990, s. I-691, s. 23).

19. Mot bakgrund av det ovanstående anser jag att det — för att ge den hänskjutande domstolen de tolkningsdata som den har begärt — är nödvändigt att analysera metoderna för fastställande av beskattningsunderlaget, trots att detta gör det nödvändigt att frångå ordalydelsen i de frågor som Bundesfinanzhof har hänskjutit.¹⁹

20. Som ovan angivits (se punkterna 2 och 3) har dessa metoder fastslagits i 10 § första stycket i UStG 1980 och, inom ramen för direktivet, i artikel 11 A.1 a.

Enligt sistnämnda bestämmelse utgörs beskattningsunderlaget för transporttjänster som tillhandahålls inom landet — självfallet inberäknat sådana tjänster som omedelbart föregås eller följs av att de nationella gränserna passeras, varpå tjänsten tillhandahålls utomlands — av det totala beloppet som tjänsteproducenten erhåller som vederlag för tjänsten i fråga, inklusive alla former av

skatter (utom mervärdesskatt), bikostnader, prestationer in natura eller bidrag som är direkt knutna till priset för sådana transaktioner.

21. Låt oss se på händelserna i målet vid den nationella domstolen. Omständigheten att den tyska skattemyndigheten skall fastställa beskattningsunderlaget endast för den så att säga inhemska delen av Binders internationella transporttjänster är inte omtvistat mellan parterna.

22. Däremot förefaller det vara betydligt mindre enkelt att korrekt definiera det *vederlag som erlaggs för den inhemska delen av transaktionen i fråga*, vilket utgör beskattningsunderlaget.

Det blir därför nödvändigt att fastställa det kriterium som är mest rationellt och som i högst utsträckning överensstämmer med direktivets syften för att kunna göra en tänkt uppdelning av det totala paketpris som tjänsteproducenten erhåller för sådana transporttjänster som är aktuella i förevarande mål. Det är just detta som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen.

23. Enligt den tyska regeringen finns det inte någon *uttrycklig* anvisning om detta i artikel 11 A.1 a — vilket jag håller med om — och i synnerhet gör artikeln enligt sagda regering det inte möjligt att fastslå något

19 — Enligt domstolens fasta rättspraxis ingår bland dess befogenheter enligt artikel 177 i fördraget att — då den har att besvara precist formulerade frågor — ur samtliga de uppgifter som den hänskjutande domstolen har tillhandahållit och ur handlingarna i målet vid den nationella domstolen, med beaktande av föremålet för tvisten och med hänsyn även till regler som tolkningsfrågorna inte hänvisar till men som förefaller relevanta för att slita tvisten vid den nationella domstolen, ta fram de uppgifter av gemenskapsrättslig karaktär som det med hänsyn till tvisteföremålet är nödvändigt att tolka. Se bland andra dom av den 18 februari 1964 i förenade målen 73/63 och 74/63, Internationales Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam mot Minister van Landbouw en Visserij (Rec. 1964, s. 1), dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Procureur de la République mot Tissier (Rec. 1986, s. 1207), dom av den 7 mars 1990 i förenade målen C-153/88—C-157/88, Fauque (Rec. 1990, s. I-649), dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP (Rec. 1990, s. I-4695), dom av den 16 juli 1992 i mål C-187/91, Belovo (Rec. 1992, s. I-4937), dom av den 16 december 1992 i mål C-114/91, Clacys (Rec. 1992, s. I-6559), dom av den 26 september 1996 i mål C-168/95, Arcaro (REG 1996, s. I-4705).

förhållande mellan det inkasserade priset och kostnadsstrukturen för den skattskyldige som tillhandahåller tjänsten.

rens arbete och vars belopp står i förhållande till den tid som går åt [för att tillhandahålla tjänsten] ²⁰.

Det skulle således inte gå att dela upp paketvederlaget annat än på grundval av ett kriterium som baserar sig på de avstånd som har tillryggalagts inom det nationella territoriet, vilket borde gå att härleda ur artikel 9.2 b i direktivet.

26. Jag har redan förklarat varför jag anser att artikel 9.2 b i direktivet inte kan tolkas så som den tyska regeringen har föreslagit, trots att hänvisningen till andelen av det tillryggalagda avståndet förvisso skulle utgöra den enklaste regeln att tillämpa, såväl för myndigheterna som för näringsidkarna.

24. Enligt Binder är däremot det enklaste och lättast kontrollerbara kriteriet det som grundar sig på den tid som fordonet befunnit sig inom de olika uppbördsterritorierna.

Jag vill erinra om att det är nödvändigt att beakta det harmoniserade mervärdesskattesystemets metodik, såsom systemet har utformats i sjätte direktivet. Tillämpningen av den ett flertal gånger nämnda artikel 11 A.1 förutsätter, när fråga är om tillhandahållande av tjänster, att skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten fastställer

25. Slutligen anser kommissionen att föreskriften i artikel 11 A.1 a i direktivet inte utgör hinder för att den del av det totala priset som motsvarar den inhemska delen av den omtvistade tjänsten beräknas med beaktande av den totala kostnaden för transporten.

20 — Jag vill i förbigående påpeka att kommissionens uppfattning — till skillnad från vad den tyska regeringen hävdar — inte skiljer sig väsentligt från vad institutionen uttryckte i sitt förslag till rådsdirektiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på mervärdesskattesystemets tillämpning på personbefordran, se ovan, fotnot 8.

I artikel 1 i det förslaget anges å ena sidan att platsen för tillhandahållande av tjänster som avser personbefordran är avrescorten, det vill säga den plats för avresa som anges på reschandlingen, eller, om resan omfattar flera på varandra följande transporttjänster, den plats där var och en av tjänsterna tar sin början, under förutsättning att de inte endast är åtskilda på grund av tekniskt betingade eller kortare uppehåll.

För de fall då en och samma tjänsteproducent genomför flera på varandra följande transporttjänster till ett och samma pris, gäller å andra sidan att "beskattningsunderlaget fastställs genom schablonmässig fördelning av priset med beaktande av faktorer som den sträcka som hänför sig till respektive tjänst". Med andra ord är de tillryggalagda avstånden även enligt förslaget i fråga ett av flera tänkbara kriterier, inte det enda, som de berörda medlemsstaterna kan använda sig av för att fastställa det beskattningsunderlag som avser den interna delen av en viss tjänst avseende internationell personbefordran.

Enligt kommissionen skulle begreppet total kostnad omfatta — *förutom de kostnader som uppstår i förhållande till de tillryggalagda sträckorna* — ytterligare kostnadselement, vilka beror på fordonet och på föra-

i) att ekonomisk verksamhet bedrivs ii) av en skattskyldig person iii) mot vederlag iv) inom ifrågakvarande stats territorium. Artikel 9.2 b i direktivet rör uteslutande sistnämnda bedömning.

27. Vad däremot gäller regeln för uppdelning av paketpriset i de delar som motsvarar de delar av transporten som har ägt rum inrikes respektive utomlands, måste den följa de grundläggande principer som har fastslagits i domstolens rättspraxis med avseende på begreppet "vederlag".

Relevant för förevarande mål är närmare bestämt att domstolen har fastslagit — under förutsättning att tillhandahållande av tjänster eller av varor skall påföras mervärdesskatt endast om tjänsten eller varan tillhandahålls mot vederlag och att beskattningsunderlaget för ett sådant tillhandahållande utgörs av allt som erhålls som motprestation för tjänsten — att det måste föreligga *en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls* (eller den vara som överläts) *och det motvärde som erhålls* för att en viss transaktion skall anses vara "beskattningsbar".²¹

28. Det är just med anledning av att det måste finnas ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det vederlag som tjänsteproducenten erhåller som jag anser att det finns grund för Binders och kommissionens argument, att det vid fördelningen av det sammantagna pris som passagerarna betalar i en beskattningsbar och en icke beskattningsbar del av transporten inte går att bortse från *kostnaderna för att tillhandahålla tjänsten*.

29. Efter detta konstaterande krävs några klargöranden. De kostnader som bärs av den som tillhandahåller tjänsten skall inte på något sätt beaktas (eller eventuellt dras av helt eller delvis) vid fastställandet av vederlagets absoluta värde.²² Som bekant är det sistnämnda ett bruttovärde som skall överensstämma med hela det belopp som erlaggs av den slutlige konsumenten, oberoende av kostnaderna för produktion och marknadsföring av varan eller tjänsten i fråga.²³

21 — I fråga om ett kooperativ som drev ett varulager och som under två räkenskapsår hade underlåtit att driva in depositionsavgifterna för tjänsten i fråga från sina medlemmar, har domstolen på grundval av den principen fastslagit att det inte utgör ett "vederlag" (i den mening som avses i andra mervärdesskattedirektivet) att minska värdet av medlemmarnas aktier i kooperativet genom att inte driva in avgifterna i fråga. Se dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Rec. 1981, s. 445), punkt 12. Se även dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise (Rec. 1988, s. 1443), punkterna 11 och 12, av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics mot Commissioners of Customs and Excise (Rec. 1988, s. 6365), punkterna 10 och 12 samt av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (Rec. 1994, s. I-2329), punkt 12—16.

22 — Den skattskyldiges *marginal*, som definieras som skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande (exklusive mervärdesskatt) och de faktiska kostnaderna för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer, antas som beskattningsunderlag för transaktioner som genomförs av resebyråer och turistresarrangörer i det särskilda system som inrättas genom artikel 26. Som påpekats (se ovan, fotnot 3) är det systemet för övrigt inte tillämpligt på tjänster av den typ som Binder tillhandahåller.

23 — Exempelvis har domstolen klargjort att då fråga är om leveranser av varor som betalas med kreditkort, inkluderas den summa som kortföretaget drar av som kommission när priset erlaggs till försäljaren själv i beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som den anslutne försäljaren är skyldig att erlägga till skattemyndigheten. Se dom av den 25 maj 1993 i mål C-18/92, Bally (Rec. 1993, s. I-2871). Se även M. E. van Hiltten, *Bancaire en financière prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, s. 241.

Då jag anser det vara tillåtet att hänvisa till produktionskostnaderna (inklusive sådana som är knutna till tillryggalagda avstånd) vid fördelningen av beskattningsunderlaget mellan de olika berörda medlemsstaterna, avser jag inte att ifrågasätta den fastslagna princip enligt vilken vederlaget består i det "subjektiva" värdet av vad som faktiskt har erhållits, snarare än i ett "normalt" värde som skall uppskattas på grundval av objektiva kriterier.²⁴

30. Jag vill i förevarande mål föreslå domstolen en annan lösning. När väl vederlagets absoluta och subjektiva värde har fastställts, kan och skall de kostnader som av olika skäl har burits av den skattskyldige beaktas i det andra syftet att fastställa den procentandel av paketpriset som skall tillräknas den inhemska delen av transporten, *med förbehåll för att den kvarvarande delen av tjänsten eventuellt kan komma att påföras mervärdesskatt inom de andra berörda uppbördsområdena.*

31. Ur ekonomisk synvinkel utgör priset det *subjektiva* måttet på den nytta som den slutlige konsumenten har av motprestationen. Det är således svårt att förneka att den nyttan kan variera beroende på kostnaderna för

de produktionsmedel som tjänsteproducenten använder sig av.²⁵

Vad beträffar det här aktuella fallet drar studenten och turisterna som färdas utomlands onekligen olika nytta av den oavbrutna transporten på motorväg från avreseorten till gränsen (den beskattningsbara delen av transaktionen) och av *att oavbrutet kunna förfoga över samma buss och förare under hela den återstående delen av resan* (den icke beskattningsbara delen), inberäknat såväl resor som uppehåll.²⁶ Den sistnämnda delen medför kostnader som inte bara beror på de tillryggalagda geografiska avstånden, utan även på prestationens varaktighet.

25 — Den tyska regeringen har under sammanträdet hävdat att eftersom företagen är fria att sätta sina priser på grundval av förhållandena på marknaden, vore det rättsstridigt att fastslå ett förhållande mellan ett företags kostnadsstruktur och de priser som det tillämpar, för att därefter härleda — på grundval av artikel 11 i direktivet — ett kriterium för fördelning av vederlaget mellan de berörda medlemsstaterna. Utan att vilja gå in på den känsliga frågan om förhållandena mellan produktionskostnader och pris, som jag lämnar åt specialister i mikroekonomi, anser jag att det är uppenbart att kostnaderna återspeglas i försäljningspriserna oavsett vilka marknadsförhållanden som råder, om än i olika grad beroende på hur nära marknaden i fråga ansluter till någondera av de båda ekonomiska ytterlighetsmodellerna, fullständig konkurrens respektive monopol (med undantag, per definition, för priser som understiger kostnaderna eller rovrissättning). Se R. Cooter och T. Ulen, *Law and Economics*, 1988, i synnerhet s. 32—43. Förekomsten av ett sådant samband medges exempelvis även i domstolens rättspraxis avseende tillämpningen av artikel 86 i fördraget om missbruk av dominerande ställning genom oskäliga eller för höga priser (se dom av den 14 februari 1978 i mål 27/76, *United Brands mot kommissionen*, Rec. 1978, s. 207) eller genom rovrissättning (se dom av den 3 juli 1991 i mål C-62/86, *AKZO Chemie mot kommissionen*, Rec. 1991, s. I-3359, och av den 14 november 1996 i mål C-333/94 P, *Tetra Pak mot kommissionen*, REG 1996, s. I-5951).

26 — Den tyska regeringens påpekande att vistelsens längd inte är en betydelsefull faktor för transporttjänster, närmare bestämt eftersom *det saknas en motprestation under uppehållen*, gör mig aningen förbryllad i det avseendet. Om detta kan vara fallet för de (korta och fåtaliga) uppehåll som görs inom ramen för "rcn" personbefordran, kan påståendet i fråga inte anses gälla för paketresor, av de skäl som anges ovan.

24 — Se bland annat dom av den 5 februari 1981, ovan fotnot 21, punkt 13.

32. Det går således att anta, om inte annat så för att åskådliggöra och förenkla analysen, att det totala vederlag som ett företag som Binder begär av den slutlige konsumenten utgör, om än approximativt, den summa som erhålls då (det tänkta) priset för resan inom landet läggs till (det tänkta) priset för resan utomlands. Båda priserna motsvarar oundvikligen de olika kostnaderna för respektive del av tjänsten.

för tillhandahållandet, och därigenom även kostnaderna för tjänsten varierar, återspeglas däremot skillnaderna med nödvändighet i beloppet på de olika beståndsdelarna av paketpriset. Detta förefaller bekräfta att den del av det enhetliga vederlaget som vid varje enskilt tillfälle står i direkt relation till tjänstens olika delmoment skall bestämmas med beaktande av respektive tillverkningskostnad.

Jag medger att detta påpekande saknar praktisk betydelse då — som fallet verkar vara med internationell transport av varor och "ren" personbefordran²⁷ — två eller flera delar av en och samma tjänst kan anses ha identisk eller mycket likartad kostnadsstruktur.²⁸

33. Hänvisningen till de kostnader som den skattskyldige måste bära för att utföra den skattepliktiga transaktionen saknar för övrigt inte motsvarigheter i domstolens rättspraxis avseende tolkningen av artikel 11 A.1 a i direktivet, om än i det annorlunda sammanhang som avser fastställandet av beskattningsunderlaget för leveranser av varor för vilka vederlaget inte erläggs i pengar.

För de fall då prestationernas olika delar skiljer sig åt i fråga om innehåll och former

Närmare bestämt fastslog domstolen i domen i målet *Empire Stores*²⁹ att, när fråga är om gratisleveranser av en vara från en postorderförsäljare a) till en person som förefaller vara en potentiell ny kund, eller b) till en faktisk kund som presenterar en tredje person som en potentiell ny kund, vederlaget för överlåtelsen i fråga består i *den tjänst* som den nye respektive den faktiske kunden har tillhandahållit.

27 — Det vill säga som inte omfattar andra tjänster (som kost, logi och reseledning som tillhandahålls i ett enda paket mot ett sammanlagt pris) än personbefordran från en plats till en annan.

28 — I de båda exempel som anges i texten är det i själva verket inte svårt att föreställa sig att det skulle kunna gå att nå fram till ett rationellt och balanserat sätt att fastställa beskattningsunderlaget — med utgångspunkt från ett paketpris för hela prestationen — just genom att uteslutande hänföra sig till andelar av det tillryggalagda avståndet. Det föreskrivs emellertid inte någon skyldighet att tillämpa det kriteriet i artikel 9.2 b i direktivet. Artikeln utgör på sin höjd tillämpningen — i ett särskilt fall — av det allmänna kriterium som utgörs av hänvisningen (genom den direkta kopplingen till vederlaget) till produktionskostnaderna för tjänsten. Det kan konstateras att resultaten blir identiska av att det kriterium som jag föreslår och det kriterium som hänför sig till antalet tillryggalagda kilometer tillämpas på internationella varutransporter och på "ren" personbefordran. Detta faktum gör det inte möjligt att dra slutsatsen att sistnämnda kriterium är *det enda rättsenliga kriteriet eller har allmän giltighet* — vid tillämpningen av artikel 11 A.1 a i direktivet — i förhållande till *alla* transportmedel. En sådan vid tolkning anser jag skall uteslutas, särskilt med avseende på förevarande förslag, just i fråga om komplexa transaktioner — likt dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen — som karaktäriseras av att den beskattningsbara respektive icke-beskattningsbara delen av tjänsten varar olika länge (längd och kontinuitet).

Värdet av motprestationen — det vill säga beskattningsunderlaget för överlåtelsen — är

29 — Se dom av den 2 juni 1994, ovan fotnot 21.

det som dess mottagare (i det här fallet postorderförsäljaren) tillmäter det, motsvarande det belopp i pengar som vederbörande skulle vara beredd att betala för att erhålla tjänsten i fråga. Enligt domstolen kan detta värde inte vara annat än den *kostnad* som leverantören skulle vara beredd att bära för att erhålla uppgifterna om de nya kunderna, det vill säga "inköpspriset som [denne] har erlagt för varan som han skänker gratis som vederlag för tjänsten i fråga".³⁰

34. Jag har redan erinrat om att den tyska regeringen motsätter sig den regel för att fastställa beskattningsunderlaget som jag föreslår, eftersom den anser att den skulle kunna vara till men för det harmoniserade mervärdesskattesystemets konkurrensneutralitet eller för skattemyndigheternas möjlighet att agera enkelt. Dessa invändningar skall undersökas i korthet.

35. Skall denna fråga bedömas realistiskt, vill jag inledningsvis påpeka att det saknas skäl att överskatta de berörda skattskyldigas (som Binders) intresse av att omarbota paketreseprogrammen genom en oskälig förlängning av längden på den del av transporttjänsten och uppehållen (med därtill hörande kostnader) som äger rum utomlands för att utnyttja

den skattefrihet som gäller i en eller flera medlemsstater för internationell personbefordran och därigenom minska beskattningsunderlaget i avreslandet i motsvarande mån.

Det räcker med att reflektera över omständigheten att varje ändring av turistresorna som uteslutande görs i syfte att optimera skattebördan har en drastisk och ofrånkomlig begränsning: tjänsten måste bli en ekonomisk framgång som efterfrågas av de slutliga konsumenterna, och sådana "manipulerade" tjänster skulle ofta erbjudas konsumenterna i konkurrens med andra paketreseorganisationsföretag. Således skulle ändringar i den ursprungliga kostnadsstrukturen få en betydande inverkan på priset på tjänsten. De manipulerade — i fråga om antal anhalter utomlands och dessas längd — reseprogrammen får samtidigt inte leda till rutter som turister eller studenter kan anse vara obekväma eller föga attraktiva.

Om man resonerar som den tyska regeringen skulle det heller inte gå att utesluta att det i värsta fall föreligger en risk för liknande snedvridning av konkurrensen även om lagstiftningen baserade sig på regeln att det enda kriterium som skulle beaktas var antalet tillryggalagda kilometer. Ta som exempel fallet att de avstånd som tillryggaläggs inom landet förkortas (genom att avresorna förläggs till orter närmare gränserna) och att de sträckor som tillryggaläggs inom andra medlemsstaters territorier, där de inte påförs mervärdesskatt, förlängs i motsvarande mån.

30 — *Ibidem*, punkt 19. Domstolen delade inte den ståndpunkt som framfördes av den brittiska och den portugisiska regeringen. Enligt dessa skulle beskattningsunderlaget för leveranser av varor i ett fall som det i målet vid den nationella domstolen i stället utgöras av det försäljningspris som skulle ha tillämpats i detaljhandeln om varorna i fråga hade upptagits i postorderförsäljarens katalog.

36. Den tyska regeringen har dessutom påpekat att det är svårare att fastställa vilken skatt som skulle följa — på grund av den "assymetriska information" som de skattskyldiga respektive skattemyndigheterna besitter — om den regel antogs, enligt vilken beskattningsunderlaget skulle avgöras med beaktande av de totala kostnaderna för paketresor som organiseras av operatörer som Binder. Jag anser att även om sådana komplikationer uppstår vid kontrollen kan de inte vara oöverstigliga.

I det avseendet kan det påpekas att bördan att exakt avgöra — med beaktande av nyssnämnda kostnader — andelarna av det totala vederlaget, som utgör beskattningsunderlaget för var och en av de tillhandahållna tjänsterna, ankommer på de skattskyldiga inom ramen för de periodiska deklarationer som de har att avge i enlighet med artikel 22.4 och 22.6 i direktivet.³¹

Den sammanlagda tid som resan varar samt de uppehåll och de kostnader som beror på dessa måste dessutom — på samma sätt som

de avstånd som fordonen tillryggalägger (och respektive kostnader) — framgå klart och tydligt av de räkenskaper som varje skattskyldig måste föra i enlighet med artikel 22.2 i direktivet "för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten".

Trots detta kan det komma att uppstå fall då kostnadselement vars belopp beror på tjänstens varaktighet och kontinuitet — inklusive uppehåll och väntetider mellan transportens olika moment — inte har dokumenterats, helt eller delvis, på ett säkert och objektivt sätt för en eller flera av de beskattningsbara transaktioner som den skattskyldige har genomfört under beskattningsperioden. Inför en sådan situation, som den nationella domstolen uppenbarligen är behörig att kontrollera, kan skattemyndigheten inte fastställa skatten genom att avgränsa beskattningsunderlaget endast på grundval av andelarna av de totala vederlag som har erlagts för transaktionerna med beaktande av de avstånd som har tillryggalagts inom och utom staten.

Den slutsats jag har dragit hindrar självfallet inte de tyska myndigheterna från att be rådet — enligt artikel 27 i direktivet — om tillstånd att vidta åtgärder "för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundragande".³²

31 — Kommissionen har under sammanträdet hänvisat till rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (EGT L 24, s. 1), genom vilken — för att förhindra förlust av skatteintäkter för medlemsstaterna — har inrättats ett system för elektronisk överföring av uppgifter om mervärdesskatt för "transaktioner inom gemenskapen" mellan de behöriga nationella myndigheterna. Dessa uppgifter insamlas, lagras och bearbetas i särskilda databaser av myndigheterna just på grundval av de redogörelser som avses i artikel 22.6 i direktivet. Jag anser emellertid att förordningen i fråga inte är relevant för tjänster av den typ som Binder tillhandahåller. De transaktioner inom gemenskapen som avses i förordning nr 218/92 sägs, med avseende på tillhandahållande av tjänster, endast vara de som anges i artikel 28b punkterna C (transport av varor inom gemenskapen), D (tjänster med anknytning till transport av varor inom gemenskapen) och E (mellanhänders tillhandahållande av tjänster) i direktivet, som infördes genom artikel 1.22 i direktiv 91/680, ovan fotnot 1.

32 — Förbundsrepubliken Tyskland har använt sig av den möjligheten med avseende på internationell personbefordran som genomförs av utländska transportföretag med billiga bussresor. Se artikel 10.6 UStG 1980, enligt vilken mervärdesskatt skall tas ut på sådana transaktioner på grundval av medelvederlaget för transporten, per person och per kilometer, över de avstånd som har tillryggalagts inom landet, beräknat och fastställt på grundval av de faktiska priserna, på sådant sätt att det inte får någon betydande inverkan på beloppet av den skatt som skall erläggas.

IV — Förslag till avgörande

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ger följande svar på den fråga som Bundesfinanzhof har ställt:

Inom ramen för internationell personbefordran i form av paketresor, exempelvis studie- eller turistresor, skall artikel 9.2 b i direktiv 77/388/EEG tolkas så, att bestämmelsen endast innehåller en anknytningsregel för att fastslå den territoriella behörigheten för beskattningsändamål, genom att definiera platsen för tillhandahållande av transporttjänsten på grundval av territorialitetsprincipen som den plats där transporten äger rum.

Med avseende på en sådan transporttjänst är artikel 11 A.1 a i direktiv 77/388/EEG den relevanta bestämmelsen för att fastställa beskattningsunderlaget för den del av transporten som har genomförts inom landet. Bestämmelsen skall tolkas så, att de berörda medlemsstaterna skall fördela det sammantagna paketpriset, som är direkt knutet till tjänsten, i proportion till de totala transportkostnaderna inom respektive territorium.

Dessa totala kostnader omfattar såväl kostnader som beror på de tillryggalagda sträckorna som kostnader som beror på tjänstens varaktighet och kontinuitet, inberäknat uppehåll och väntetider mellan transportens olika moment, under förutsättning att den skattskyldige har dokumenterat dem på ett säkert och objektivt sätt.

Om det skulle uppstå en tvist i det avseendet är det den nationella domstolens sak att kontrollera om — och eventuellt i vilken utsträckning — kostnadselementen i en sådan tjänst, vars belopp beror på tjänstens varaktighet och kontinuitet, har dokumenterats på ett säkert och objektivt sätt, i syfte att fastställa beskattningsunderlaget för transaktionen i fråga.