

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)  
den 19 juni 2003 \*

I mål C-149/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

First Choice Holidays plc,

angående tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

\* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen R. Schintgen, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna C. Gulmann (referent), V. Skouris, F. Macken och J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano,  
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- First Choice Holidays plc, genom K. Prosser, QC, befullmäktigad av M. Whitehouse, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom R. Magrill, i egenskap av ombud, biträdd av P. Sales, barrister,
- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 14 mars 2002 av: First Choice Holidays plc, företrätt av K. Prosser, Förenade kungarikets regering, företrädd av P. Ormond, i egenskap av ombud, biträdd av P. Sales, och kommissionen, företrädd av R. Lyal,

och efter att den 12 september 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) har, genom beslut av den 13 mars 2001 som inkom till domstolens kansli den 26 mars samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), vilka i Förenade kungariket ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt, och researrangören First Choice Holidays plc (nedan kallad First Choice Holidays), avseende en begäran av First Choice Holidays om återbetalning av inbetald omsättningsskatt.

## Tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget skall vara följande:

- a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt 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.”

- 4 I artikel 26 i sjätte direktivet, med titeln ”Särskilda regler för resebyråer”, stadgas i punkterna 1 och 2 följande:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel... I denna artikel innefattar begreppet resebyråer också skattskyldiga som arrangerar turistresor.

2. Alla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller den resande... 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 mervärde[s]skatt, och resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande.”

- 5 Artikel 26 i sjätte direktivet har införlivats i Förenade kungariket genom artikel 53 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) och genom Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (förordning från år 1987 om mervärdesskatt för researrangörer). Närmare bestämmelser i den nationella lagstiftningen har fastställts i cirkulär 709/5/88 från Commissioners, med titeln ”Tour Operator’s Margin Scheme” (TOMS) (Regler om vinstmarginal för researrangörer).

#### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 6 First Choice Holidays arrangerar paketresor genom att sätta samman och köpa in de olika delar som dessa består av. Slutprodukten säljs till resenärer genom resebyråer, med vilka First Choice Holidays har tecknat agenturavtal.
- 7 De agenturavtal som First Choice Holidays sluter med resebyråerna innehåller inga bestämmelser om det pris till vilket resebyråerna får sälja resorna. Resebyråerna kan fritt välja att sälja resorna till priser som är nedsatta i förhållande till de priser som anges i First Choice Holidays resekataloger. Resebyråerna rabatterar rutinmässigt resor utan att detta först godkänns av First Choice Holidays i det enskilda fallet.

- 8 I agenturavtalen föreskrivs emellertid att First Choice Holidays skall erhålla fullt katalogpris från resebyrån och att resebyrån har rätt till en provision som motsvarar en viss procent av katalogpriset, vanligen 10 procent.
- 9 I ett fall där fullt pris för en semesterresa är 1 000 GBP och resebyrån ger resenären en rabatt på 50 GBP, skall resenären betala 950 GBP till First Choice Holidays. I praktiken erhåller First Choice Holidays 950 GBP via förmedling av resebyrån, vilken dessutom skall betala First Choice Holidays ett belopp av 50 GBP, motsvarande skillnaden mellan katalogpriset och det pris som verkligen tas ut. Resebyrån skall därutöver debitera First Choice Holidays en provision som uppgår till 100 GBP, vilket motsvarar 10 procent av katalogpriset.
- 10 När en semesterresa hade sålts, utfärdade First Choice Holidays en "kundfaktura", som skickades till resebyrån. På den del av denna som var avsedd för resenären angavs katalogpriset för semesterresan, utan uppgifter om någon rabatt eller provision. När resebyrån vidarebefordrade denna del till resenären bifogade den antingen ett dokument som angav resans verkliga pris, efter avdrag för rabatt, eller också ändrade den fakturan för hand så att det sistnämnda priset framgick. Ofta kände First Choice Holidays inte till vilken rabatt som eventuellt hade beviljats och således inte heller vilket pris som resenären hade betalat.
- 11 Under år 1998 inkom First Choice Holidays med en begäran till Commissioners om återbetalning av 921 456 GBP, på grund av att det felaktigt hade betalats mervärdesskatt på de rabatter som resebyråerna hade givit när de sålde semesterresor från First Choice Holidays.
- 12 Ovannämnda begäran avslogs av Commissioners.

- 13 First Choice Holidays överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket). Genom beslut av den 22 november 1999 förklarade denna att överklagandet kunde tas upp till sakprövning och var välgrundat. Rätten fastställde att resebyråernas betalningar av skillnaden mellan katalogpriset och det rabatterade priset inte omfattades av de regler som föreskrivs i artikel 26 i sjätte direktivet.
  
- 14 Commissioners överklagade rättsens beslut till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket). Denna fastställde, genom dom av den 28 juni 2000, att artikel 26 i sjätte direktivet inte var tillämplig på de 50 GBP som i det givna exemplet skulle betalas av resebyrån, då det inte var fråga om ett belopp som skulle "betalas av den resande". Den ansåg att detta belopp i vilket fall som helst rimligen skulle kunna anses utgöra såväl betalning för semesterresan som betalning för en tjänst som First Choice Holidays tillhandahållit resebyrån genom att låta den sälja semesterresorna till det pris som resebyrån fann lämpligt. Efter att ha påpekat att VAT and Duties Tribunal, London, hade godtagit den andra kvalificeringen, konstaterade High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, att det rörde sig om ett fastställande av fakta som inte kunde bli föremål för överklagande.
  
- 15 Commissioners överklagade domen från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division). De gjorde gällande att i det givna exemplet utgjorde det ytterligare belopp av 50 GBP som hade betalats av resebyrån till First Choice Holidays för resenärens räkning, eller till direkt nytta för denne, en del som hade betalats av en tredje part av det totala vederlag som researrangören erhållit, och därför skulle beloppet beaktas vid beräkning av mervärdesskatten.
  
- 16 Då Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) bedömde att den för att kunna lösa tvisten i det mål som anhängiggjorts vid den behövde göra en tolkning

av sjätte direktivet, beslutade den att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”När en skattskyldig som arrangerar turistresor i den mening som avses i artikel 26 i rådets direktiv 77/388/EEG

- a) tillhandahåller semesterpaketresor till kunder genom en resebyrå som uppträder som agent för researrangören,
  
- b) tillåter resebyrån att tillhandahålla semesterpaketresor med en rabatt i förhållande till det pris som annonserats i researrangörens resekatalog (i vilket fall kunden endast är skyldig att betala det rabatterade priset för semesterresan),
  
- c) kräver att resebyrån, som tillhandahåller den rabatterade resan, till researrangören vidarebefordrar betalningen av det pris som faktiskt debiterats kunden, och dessutom betalar ytterligare ett belopp till researrangören som motsvarar den rabatt som erbjudits kunden (som inte känner till de avtalsvillkor som gäller mellan researrangören och resebyrån), så att resebyrån betalar fullt katalogpris för semesterresan till researrangören,
  
- d) accepterar att betala en provision till resebyrån som beräknas i förhållande till katalogpriset för semesterresan, vilken i praktiken betalas genom avräkning på det belopp som resebyrån skall betala, och som nämnts ovan i punkt c),



- e) inte känner till huruvida resebyrån har sålt en viss semesterresa till rabatterat pris, eller storleken på rabatten, och
  
  - f) som i sina affärsförbindelser med resebyrån bokför försäljningen av en semesterresa som om fullt katalogpris för semesterresan erhållits,
- 
- 1) hur skall då, med tillämpning av artikel 26.2, och mot bakgrund av ovan nämnda omständigheter, det ytterligare belopp som avses i punkt c) ovan och som betalas av resebyrån till researrangören karaktäriseras?
  
  - 2) omfattar 'det totala belopp som skall betalas av den resande' i artikel 26.2 det ytterligare belopp som avses i punkt c) ovan?"

### Tolkningsfrågorna

- 17 Den hänskjutande domstolen har ställt de två tolkningsfrågorna, som skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 26.2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det ytterligare belopp som en resebyrå under sådana omständigheter som beskrivs i beslutet om hänskjutande skall betala till en researrangör, för vars räkning den agerar mellanhand, utöver det pris som betalats av resenären och motsvarande den rabatt som resebyrån beviljat resenären på det pris för resan som anges i researrangörens katalog, skall omfattas av begreppet "det totala belopp som skall betalas av den resande" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

*Yttranden som ingivits till domstolen*

- 18 First Choice Holidays har gjort gällande att reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet utgör undantag från de allmänna reglerna för fastställande av beskattningsunderlag. Det rör sig inte om ett enkelt fall av tillämpning av de allmänna reglerna om detta underlag som föreskrivs i artikel 11 A 1 a i samma direktiv, vilken bland annat avser det vederlag som leverantören har erhållit från en tredje part. Lydelsen av artikel 26.2 i sjätte direktivet avviker klart från lydelsen av sistnämnda bestämmelse. Tyngdpunkten läggs på resenären och hans förhållande till researrangören. Att hänvisning till en tredje part saknas kan inte bero på ett förbiseende. Denna analys bekräftas av lydelsen av nämnda artikel 26.2, enligt vilken de kostnader som ingår i arrangörens marginal endast avser "varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande". Bland de kostnader som arrangören har fått således endast de som avser de olika delarna av de paketresor som säljs till kunderna medtas i beräkningen av marginalen.
- 19 Även om man antar att ett belopp som betalas av en tredje part omfattas av uttrycket "det totala belopp som skall betalas av den resande", skall inte det ytterligare belopp som betalas av resebyrån till arrangören inräknas i beskattningsunderlaget. Resebyrån agerar inte ombud för kunden, vilken inte har att betala mer än det genom rabatten sänkta priset. Den enda transaktion som är relevant med avseende på artikel 26 i sjätte direktivet, är den som äger rum mellan arrangören och resenären för tillhandahållandet av paketresor. I ovannämnda artikel avses det belopp som arrangören fakturerar för den transaktion som gäller detta tillhandahållande, och inte det belopp som faktureras för en annan transaktion som gäller ett annat tillhandahållande. I den mån det ytterligare beloppet skall betalas uteslutande på grund av en tjänst som researrangören tillhandahållit resebyrån, skall emellertid, i likhet med vad VAT and Duties Tribunal, London, har fastställt, detta belopp inte inräknas i arrangörens marginal, i den mening som avses i artikel 26.2 i sjätte direktivet.

- 20 Förenade kungarikets regering, Tysklands regering och kommissionen anser, till skillnad från First Choice Holidays, att det ytterligare belopp som betalas av resebyrån skall inräknas i "det totala belopp som skall betalas av den resande" i enlighet med artikel 26.2 i sjätte direktivet, såsom vederlag betalat av en tredje part, i överensstämmelse med den regel som stadgas i artikel 11 A 1 a i samma direktiv.

### *Domstolens svar*

- 21 Domstolen erinrar om att artikel 26 i sjätte direktivet innehåller ett undantag från de allmänna reglerna angående beskattningsunderlaget i fråga om vissa transaktioner som genomförs av resebyråer och researrangörer (dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I-6229, punkt 5).
- 22 Eftersom artikel 26 innehåller ett undantag från de allmänna reglerna i sjätte direktivet, skall den endast tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 34).
- 23 Syftet med de särskilda reglerna om mervärdesskatt i artikel 26 i sjätte direktivet är att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till den specifika karaktär som resebyråernas och researrangörernas verksamhet har (dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, REG 1992, s. I-5723, punkt 15, liksom i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 18).
- 24 De tjänster som tillhandahålls av dessa företag kännetecknas av att de vanligen består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och inkvartering, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt

säte eller ett fast driftställe. En tillämpning av sedvanliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt i tidigare omsättningsled skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de skall utföras på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (se domarna i de ovannämnda målen Van Ginkel, punkterna 13 och 14, och Madgett och Baldwin, punkt 18).

- 25 Genom att en enda beskattningsort fastställs och genom att resebyråns eller researrangörens marginal, det vill säga skillnaden mellan "det totala belopp som skall betalas av den resande" exklusive mervärdesskatt och resebyråns eller researrangörens faktiska kostnad inklusive mervärdesskatt för de tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer, används som beskattningsunderlag för mervärdesskatt, syftar artikel 26.2 i sjätte direktivet till att undvika de svårigheter som nämnts i föregående punkt, och i synnerhet till att garantera ett förenklat avdrag för skatt i tidigare omsättningsled, oavsett i vilken medlemsstat den uttagits.
- 26 För att uppnå detta syfte är det inte alls nödvändigt att avvika från den allmänna regeln i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet, i vilken det för bestämning av beskattningsunderlaget hänvisas till begreppet "vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part".
- 27 Detta vederlag motsvarar samma ekonomiska uppgift som "det totala belopp som skall betalas av den resande", till vilket det hänvisas i artikel 26.2 i sjätte direktivet. I de allmänna reglerna såväl som i de särskilda, motsvarar denna uppgift det pris som har betalats till den som tillhandahållit tjänsterna. Begreppet i fråga skall ha samma definition i båda regelgrupperna, oavsett syftet med nämnda artikel 26.2.

- 28 I detta sammanhang skall inte satsen "som skall betalas av den resande" i artikel 26.2 tolkas bokstavligt på så sätt att en del av "vederlaget" som erhållits från en tredje part, i den mening som avses i artikel 11 A 1 a, undantas från beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.
- 29 Med begreppet vederlag i den sistnämnda bestämmelsen, åsyftas det subjektiva värdet, det vill säga vad som verkligen har uppburits i varje konkret fall (domar av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, Argos Distributors, REG 1996, s. I-5311, punkt 16, och i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkt 27).
- 30 Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av en tjänst utgörs av allt det som har erhållits som vederlag för denna, och det skall följaktligen finnas en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls (se bland annat dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics, REG 1988, s. 6365, punkt 11).
- 31 En sådan koppling skall därför även finnas då en del av vederlaget erhålls från en tredje part.
- 32 Under sådana omständigheter som de som har beskrivits av den hänskjutande domstolen, utgör det ytterligare belopp som betalas av resebyrån till researrangören ett villkor för att den sistnämnda skall tillhandahålla sin tjänst, och den provision som tillkommer resebyrån beräknas på grundval av det fulla katalogpriset för resan.

- 33 Ett sådant ytterligare belopp som betalas av en tredje part har således en direkt koppling till den tjänst som tillhandahålls resenären. Av detta följer att beloppet ingår i det vederlag som researrangören erhåller för tjänsten, och följaktligen i "det totala belopp som skall betalas av den resande" i enlighet med artikel 26.2 i sjätte direktivet. Beloppet kan inte anses utgöra vederlag för en tjänst som researrangören tillhandahållit resebyrå, och som skulle bestå i att den sistnämnda gavs möjlighet att sälja resan till ett nedsatt pris.
- 34 De frågor som ställts skall således besvaras på så sätt att artikel 26.2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det ytterligare belopp som en resebyrå under sådana omständigheter som beskrivs i beslutet om hänskjutande skall betala till en researrangör, för vars räkning den agerar mellanhand, utöver det pris som betalats av resenären och motsvarande den rabatt som resebyrå beviljat resenären på det pris för resan som anges i researrangörens katalog, skall omfattas av begreppet "det totala belopp som skall betalas av den resande" i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

### Rättegångskostnader

- 35 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering, Tysklands regering och kommissionen, 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 (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 13 mars 2001 har ställts av Court of Appeal (England & Wales) (Civil 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 det ytterligare belopp som en resebyrå under sådana omständigheter som beskrivs i beslutet om hänskjutande skall betala till en researrangör, för vars räkning den agerar mellanhand, utöver det pris som betalats av resenären och motsvarande den rabatt som resebyrån beviljat resenären på det pris för resan som anges i researrangörens katalog, skall omfattas av begreppet ”det totala belopp som skall betalas av den resande” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Schintgen

Gulmann

Skouris

Macken

Cunha Rodrigues

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 19 juni 2003.

R. Grass

J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen