DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 6 oktober 2005 *

I mål C-291/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), genom beslut av den 30 juni 2003, som inkom till domstolen den 4 juli 2003, i målet

MyTravel plc

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet (referent), J.-P. Puissochet, S. von Bahr och U. Lõhmus,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 november 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— MyTravel plc, genom N. Gibbon, solicitor, och J. Woolf, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom K. Manji, i egenskap av ombud, och biträdd av N. Paines, Q.C.,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 12 maj 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna begäran har framställts i en tvist mellan företaget MyTravel plc (nedan kallat MyTravel) och Commissioners of Customs & Excise angående huruvida reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet kan tillämpas på detta företag, med hänsyn till domen av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229).

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skall vara, för de flesta tjänster, "allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp ...".

4 I artikel 26 i nämnda direktiv, som innehåller särskilda regler för resebyråer och researrangörer, föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A. 3 c. 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. Denna tjänst beskattas i den medlemsstat där resebyrån har sin rörelse etablerad eller har ett fast driftsställe 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.

3. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts till andra skattskyldiga personer utförs av sådana personer utanför gemenskapen, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt.

4. Skatt som debiteras resebyrån av andra skattskyldiga personer på sådana transaktioner som beskrivs i punkt 2 och som är till direkt nytta för den resande skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat."

5 Artikel 26 i sjätte direktivet införlivas med nationell rätt genom artikel 53 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) och genom 1987 års förordning om mervärdesskatt för researrangörer (Value Added Tax (Tour Operators) Order). De nationella bestämmelserna har preciserats i cirkulär 709/5/88 och senare i cirkulär 709/5/96 från Commissioners of Customs & Excise angående regler om vinstmarginal för researrangörer (Tour Operator's Margin Scheme VAT Notice)

(nedan kallade TOMS). Enligt dessa regler skall det totala belopp som resebyrån eller researrangören erhåller fördelas mellan tjänster som köps in från andra företag och egenproducerade tjänster i förhållande till den faktiska kostnaden för varje del.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 MyTravel arrangerar paketresor till utlandet. Bolaget köper undantagslöst inkvartering från andra företag. Bolaget har emellertid ett eget flygbolag och ombesörjer därför i allmänhet kundernas resor till semesterorten. MyTravel säljer även flygbiljetter till allmänheten, med beteckningen seat only (endast flygresa), vilket innebär platser ombord på bolagets egna flygplan eller platser som köps in från andra bolag. Vidare säljer bolaget platser till andra researrangörer, så kallade förmedlade flygstolar (broked seats). MyTravel deklarerade mervärdesskatt för åren 1995–1999 med användning av TOMS-metoden. Efter domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin räknade MyTravel om sin mervärdesskatteskuld för åren 1995–1997, varvid bolaget baserade sig på marknadsvärdet på de platser som hade sålts inom ramen för paketresor.

7 MyTravel använde två metoder för att erhålla detta marknadsvärde. För år 1995 och, som det förefaller, även för år 1996 utgick bolaget från kostnaden för flygbiljetter som hade sålts inom ramen för paketresor och gjorde därefter ett procentuellt så kallat påslag, som motsvarade det påslag som bolaget påstod sig ha gjort på flygstolsförsäljningar under samma period. Under år 1995 sålde MyTravel även paketresor som inkluderade kryssningar, flyg- och hyrbilspaket och campingboende. MyTravel räknade dock endast om mervärdesskatteskulden med användning av marknadsvärdesmetoden till den del skulden avsåg flygresorna, eftersom bolaget inte ansåg sig ha något lämpligt jämförelsematerial för de övriga egenproducerade tjänsterna.

8 Vad gäller år 1997 beräknade MyTravel den genomsnittliga generella intäkten från försäljning av flygbiljetter till allmänheten utanför ramen för paketresor till 153 GBP. Beräkningen gjordes på grundval av ett internt dokument med titeln "Lönsamhetsrapport för resmålen" (Route Profitability Report). Enligt MyTravel skall nämnda belopp tillämpas på samtliga sålda biljetter.

9 Efter att på dessa grunder ha räknat om kostnaden för flygbiljetter som hade sålts inom ramen för paketresor begärde MyTravel att Commissioners of Customs & Excise skulle återbetala belopp uppgående till 212 000 GBP, 2 004 857 GBP och 711 051 GBP för respektive åren 1995–1997. Beloppens storlek beror bland annat på att den metod som MyTravel använde medförde att den del av paketpriset som avsåg transporten ökade och på att transport enligt gällande nationell rätt är befriad från mervärdesskatt.

10 Commissioners of Customs & Excise avslog MyTravels begäran. Myndigheten gjorde vid den nationella domstolen gällande att det framgår av domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin att marknadsvärdesmetoden — i syfte att avskilja den del av paketet som avser egna tjänster — inte kan användas när denna metod, som i MyTravels fall, inte är den enklaste, när den ger upphov till en artificiell vinstmarginal på inköpta tjänster och när den på ett påtagligt sätt ändrar mervärdesskatteskulden. Commissioners of Customs & Excise hävdade vidare att denna dom inte gör det möjligt att tillämpa en sådan metod selektivt och att beloppet 153 GBP inte motsvarar marknadsvärdet på flygbiljetter som säljs inom ramen för paketresor.

11 MyTravel anförde däremot att domstolen i den ovannämnda domen hade tillbakavisat argumentet att den faktiska kostnaden skulle utgöra en mer pålitlig indikator på marknadsvärdet för de olika beståndsdelarna i en paketresa. Bolaget gjorde även gällande att det inte kan krävas att de båda metoderna leder till identiska mervärdesskatteskulder, eftersom näringsidkarna då skulle vara skyldiga att utföra motsvarande beräkningar för var och en av dem. Skälet som anfördes i domen, att marknadsvärdesmetoden är enklare, utgjorde endast en faktor som beaktades för att nå fram till den valda lösningen och inte ett villkor för att använda denna metod.

12 MyTravel anser sig ha rätt att använda marknadsvärdesmetoden, eftersom bolaget har tillgång till tillfredsställande jämförelsematerial, till exempel när det gäller flygresorna. Enligt MyTravel utgör artikel 26 i sjätte direktivet inte något hinder mot att bolaget samtidigt använder den nämnda metoden och den metod som bygger på faktiska kostnader. Beloppet 153 GBP avspeglar genomsnittsvärdet på flygbiljetter som säljs separat och skulle kunna användas som grund för att värdera resor som säljs inom ramen för paketresor, eftersom domstolen i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin inte uppställde ett krav på att näringsidkaren skall fastställa de egna tjänsternas marknadsvärde i förhållande till identiska tjänster, utan i förhållande till jämförbara tjänster.

13 VAT and Duties Tribunal, Manchester, har under dessa omständigheter beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Under vilka, om några, omständigheter får en researrangör, som för ett räkenskapsår i sin mervärdesskattedeklaration har använt metoden baserad på faktiska kostnader, vilken var den enda metod som föreskrevs i den nationella lagstiftning genom vilken direktivet har införlivats, senare delvis räkna om mervärdesskatteskulden i enlighet med den marknadsvärdesmetod som beskrivs i punkt 46 i [domen i målet Madgett och Baldwin]?

a) Får en sådan researrangör i synnerhet välja att använda marknadsvärdet selektivt i förhållande till olika räkenskapsår, och i så fall under vilka omständigheter?

b) Får researrangören, i ett fall där denne säljer vissa av de egna delarna av sina paketresor till allmänheten utanför ramen för paketresor (i detta fall

flygresor), medan andra egna delar av vissa av arrangörens paketresor inte säljs till allmänheten utanför ramen för paketresor (i detta fall kryssningar och campingplatser),

— använda marknadsvärdesmetoden för de paketresor (som är det stora flertalet) där den kan bestämma värdet av alla sina egna tjänster (i detta fall flygresor) på grundval av sådan försäljning till allmänheten som inte skett inom ramen för paketresor,

— i fall där paketresan inkluderar egna delar som researrangören inte säljer till allmänheten utanför ramen för paketresor (i detta fall campingplatser och kryssningar), använda marknadsvärdesmetoden för att bestämma värdet på de egna tjänster som den säljer till allmänheten (i detta fall flygresorna), när det inte har varit möjligt att fastställa ett marknadsvärde för andra delar av paketresan?

c) Måste tillämpningen av en kombination av metoderna vara a) enklare eller b) betydligt enklare eller c) inte betydligt mer komplicerad?

d) Måste marknadsvärdesmetoden leda till samma mervärdesskatteskuld eller till en skuld som är jämförbar med den som blir resultatet om den kostnadsbaserade metoden används?

2) Är det möjligt att under förevarande omständigheter fastställa den del av den egna tjänsten som gäller flygresor som sålts som del av en paketresa, genom att

ta a) den genomsnittliga kostnaden för en flygstol ökad med researrangörens genomsnittliga vinstmarginal för seat-only-försäljning under det aktuella räkenskapsåret eller b) researrangörens genomsnittliga intäkt från seat-only-försäljning under det aktuella räkenskapsåret?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

14 VAT and Duties Tribunal, Manchester har ställt den första frågan, som består av flera delar, för att få klarhet i huruvida, och under vilka omständigheter, en researrangör som MyTravel får räkna om den beskattningsbara vinstmarginalen, i den mening som avses i artikel 26 i sjätte direktivet, i enlighet med den marknadsvärdesmetod som beskrivs i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin.

Den första frågans första del

15 Det skall prövas huruvida en researrangör som för en beskattningsperiod har deklarerat mervärdesskatt med användning av den metod som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken sjätte direktivet har införlivats har rätt att med stöd av en dom från domstolen räkna om sin mervärdesskatteskuld i enlighet med den metod som i denna dom har ansetts vara förenlig med nämnda direktiv.

16 I detta avseende skall det erinras om att när domstolen med stöd av den behörighet som den har enligt artikel 234 EG tolkar en gemenskapsrättslig bestämmelse, innebär detta att den preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana, REG 1980, s. 1205, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 5, s. 149, av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 39, och av den 13 januari 2004 i mål C-453/00, Kühne & Heitz, REG 2004, s. I-837, punkt 21). På annat sätt förhåller det sig endast när domstolen i sin dom undantagsvis tidsbegränsar räckvidden av denna tolkning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Denkavit italiana, punkt 17, dom av den 29 november 2001 i mål C-366/99, Griesmar, REG 2001, s. I-9383, punkt 74, och, för en senare tillämpning av dessa principer på mervärdesskatteområdet, dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis, REG 2005, s. I-1131, punkterna 41–45).

17 En dom i ett mål om förhandsavgörande kan få verkningar på rättsförhållanden som uppkommit innan domen meddelats. Härav följer att en gemenskapsrättslig bestämmelse som tolkats i en sådan dom skall tillämpas av ett förvaltningsorgan inom ramen för detta organs behörighet även på rättsförhållanden som uppkommit innan domstolen meddelade domen där den prövade den fråga som ställts (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kühne & Heitz, punkt 22). När det saknas gemenskapsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran får genomföras. Dessa villkor måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, och av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl., REG 2003, s. I-11365, punkt 103).

18 Under dessa omständigheter skall den första delen av den första frågan besvaras på följande sätt. En resebyrå eller researrangör som för en beskattningsperiod har deklarerat mervärdesskatt med användning av den metod som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken sjätte direktivet har införlivats med nationell

rätt kan räkna om sin mervärdesskatteskuld enligt den metod som domstolen ansett vara förenlig med gemenskapsrätten. Detta skall ske på de villkor som föreskrivs i nationell rätt, vilka måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet.

De övriga delarna i den första frågan

19 Det skall för det första prövas huruvida en skattskyldig näringsidkare som omfattas av artikel 26 i sjätte direktivet får fördela paketpriset med användning av marknadsvärdesmetoden när det gäller egna tjänster endast under förutsättning att det faktiskt är enklare att använda denna metod i den skattskyldiges enskilda situation och att den leder till en mervärdesskatteskuld som är jämförbar med den som skulle ha blivit resultatet om metoden baserad på faktiska kostnader hade använts.

20 Vad först beträffar enkelhetskriteriet, har MyTravel gjort gällande att omständigheten att marknadsvärdesmetoden endast fick användas vid fastställandet av en resebyrås eller researrangörs mervärdesskatteskuld under förutsättning att denna metod, i varje skattskyldigs enskilda situation, faktiskt är enklare att använda än metoden baserad på faktiska kostnader, skulle detta innebära att fastställandet av beskattningsunderlaget, som utgör en väsentlig del av mervärdesskattesystemet, blev beroende av en osäker och i viss mån subjektiv bedömning.

21 Förenade kungarikets regering har däremot hävdat att en skattskyldig näringsidkare som MyTravel inte har rätt att ändra sina mervärdesskattedeklarationer genom att använda marknadsvärdesmetoden, av det skälet att bolaget utan större svårighet har kunnat upprätta deklarationerna genom att använda metoden baserad på faktiska kostnader och att denna ändring medför att bolagets skatteskuld minskas påtagligt.

22 Som generaladvokaten emellertid har påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande, framgår det av punkt 45 i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin att skälen till att domstolen ansåg att marknadsvärdesmetoden har fördelen av att vara enkel inte hade något samband med de särskilda omständigheterna i nämnda mål.

23 Mot denna bakgrund är användningen av marknadsvärdesmetoden inte villkorad av att denna metod är enklare att använda än metoden baserad på faktiska kostnader.

24 Vad sedan beträffar mervärdesskatteskuldens storlek, skall det prövas huruvida marknadsvärdesmetoden får användas endast under förutsättning att den leder till en mervärdesskatteskuld som är identisk med eller jämförbar med den som skulle ha uppnåtts med den metod som bygger på de faktiska kostnaderna för tjänsterna.

25 Förenade kungarikets regering har hävdat att domstolen, när den i punkterna 45 och 46 i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin tillät att marknadsvärdesmetoden användes, påverkades av den omständigheten att den räknade med att användningen av denna metod skulle leda till en mervärdesskatteskuld som var jämförbar med den som skulle ha blivit resultatet om metoden baserad på faktiska kostnader hade använts.

26 Det kan konstateras att omständigheten att dessa båda metoder skall leda till en jämförbar skatteskuld inte framstår som nödvändig, eftersom den är inskjuten mellan tankstreck i punkt 46 i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin.

27 Den motsatta tolkning som Förenade kungariket förespråkar skulle dessutom få till följd att de skattskyldiga, efter att ha upprättat sin deklaration enligt marknadsvärdesmetoden, tvingades att i alla händelser vidta nödvändiga åtgärder för att beräkna mervärdesskatteskulden enligt metoden baserad på faktiska kostnader, vilket skulle begränsa nyttan av marknadsvärdesmetoden.

28 Mot denna bakgrund förhåller det sig således inte så, att en skattskyldig näringsidkare, som omfattas av artikel 26 i sjätte direktivet och som till paketpris tillhandahåller resenärer inköpta tjänster och egna tjänster, får använda marknadsvärdesmetoden för att fördela paketpriset mellan de olika tjänsterna endast under förutsättning att metoden leder fram till en mervärdesskatteskuld som är jämförbar med den som skulle ha blivit resultatet om metoden baserad på faktiska kostnader hade använts.

29 Det skall prövas huruvida det skall överlåtas till den skattskyldiga näringsidkaren att efter eget skön använda metoden baserad på marknadsvärdet, när detta kan bestämmas.

30 Den grundprincip som mervärdesskatten bygger på är att systemet för denna konsumtionsskatt enbart är avsett att belasta slutkonsumenten. Mervärdesskatten är exakt proportionell mot priset på varor och tjänster. Skatten tas ut av de skattskyldiga i varje led av produktions- eller distributionskedjan för skatteförvaltningens räkning och skall därefter betalas in till denna. Enligt grundprincipen för detta system och dess funktionssätt måste den mervärdesskatt som skall uppbäras av skattemyndigheterna vara lika med den skatt som faktiskt tas ut av den slutlige konsumenten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkterna 18–24). Villkoren för tillämpning av de särskilda bestämmelser för resebyråer och researrangörer som har införts genom artikel 26 i sjätte direktivet, när den skattskyldige till paketpris tillhandahåller resenärer både inköpta tjänster och egna tjänster, bör inte inkräkta på mervärdesskattesystemets grundprincip.

31 Det framgår av domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin att marknadsvärdesmetoden kan användas när det är möjligt att avskilja den del av paketet som motsvarar den egna tjänsten på grundval av marknadsvärdet av tjänster som är jämförbara med dem som ingår i paketet. Detta får emellertid inte leda till att en skattskyldig näringsidkare ges rätt att använda denna metod efter eget skön, beroende på huruvida användningen av denna metod medför att den skattskyldiges skatteskuld minskar jämfört med den skatteskuld som skulle ha blivit resultatet om metoden baserad på faktiska kostnader hade använts.

32 Om de skattskyldiga gavs en sådan rätt, skulle detta kunna medföra att de tilläts att på ett artificiellt sätt öka det beskattningsunderlag för vilket skatt skall utgå med den lägsta skattesatsen, vilket skulle kunna ge upphov till ojämlik konkurrens mellan näringsidkare, till förmån för dem som har sitt säte eller sitt fasta driftställe i en medlemsstat där vissa transaktioner beskattas med mycket låga skattesatser eller är befriade från mervärdesskatt, som exempelvis i Förenade kungariket vad gäller persontransporter. En sådan tolkning skulle följaktligen kunna stå i strid med principen om mervärdesskattens neutralitet.

33 Det bör emellertid i detta hänseende erinras om att gemenskapslagstiftaren, såsom framgår av nionde skälet i sjätte direktivet, har velat harmonisera beskattningsunderlaget "så att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater". Denna harmonisering syftar således till att säkerställa att ekonomiskt eller kommersiellt jämförbara situationer behandlas lika med avseende på mervärdesskattesystemets tillämpning. Harmoniseringen bidrar således till att garantera neutraliteten i detta system.

34 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 68 i sitt förslag till avgörande, finns det fog för Europeiska gemenskapernas kommissions ståndpunkt att fördelningen av paketpriset mellan inköpta tjänster och egna tjänster bör göras på grundval av de sistnämnda tjänsternas marknadsvärde varje gång som detta värde kan bestämmas. Däremot är det, såsom generaladvokaten också har påpekat i punkt 69 i sitt förslag,

svårt att helt och hållet utesluta att det kan göras avsteg från denna lösning. Följaktligen är det möjligt att godta att en resebyrå eller en researrangör, som kan visa att metoden baserad på faktiska kostnader ger en riktig bild av paketets faktiska struktur, får fördela sina paketpriser med användning av denna metod i stället för med marknadsvärdesmetoden. Det står klart att i det allmänna mervärdesskattesystemet kan beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna skall uppbära inte vara högre än det vederlag som slutkonsumenten faktiskt betalar (se domen i det ovannämnda målet Gibbs, punkt 19, och dom av den 15 oktober 2001 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-8315, punkterna 28 och 29).

35 Under dessa omständigheter måste en resebyrå eller en researrangör som till paketpris tillhandahåller resenärer inköpta tjänster och egna tjänster i princip avskilja den del av paketet som motsvarar bolagets egna tjänster på grundval av deras marknadsvärde, så snart detta värde kan bestämmas, utom om bolaget kan visa att metoden baserad på faktiska kostnader, vad gäller den aktuella beskattningsperioden, ger en riktig bild av paketets faktiska struktur.

36 Det ankommer dessutom på den nationella skatteförvaltningen och i förekommande fall på den nationella domstolen att bedöma om det är möjligt att avskilja den del av paketet som motsvarar de egna tjänsterna på grundval av deras marknadsvärde och att i detta sammanhang fastställa den mest lämpliga marknaden.

37 Den hänskjutande domstolen har slutligen frågat hur paketpriset skall fördelas när den skattskyldiga näringsidkaren inte kan bestämma marknadsvärdet på vissa egna tjänster på grund av att han inte säljer jämförbara tjänster utanför ramen för paketresor. Nämnda domstol vill följaktligen få klarhet i huruvida detta kriterium, under sådana omständigheter, ändå skall tillämpas på egna tjänster vars marknadsvärde kan fastställas.

38 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 77 i sitt förslag till avgörande, kan inte den omständigheten att marknadsvärdet inte kan fastställas för alla egna tjänster

som den skattskyldiga näringsidkaren tillhandahåller motivera att undantag görs från tillämpningen av detta kriterium vid värderingen av tjänster vars marknadsvärde kan fastställas. I ett sådant fall kan visserligen den skattskyldiga näringsidkaren bli tvungen att fördela paketpriset med användning av båda beräkningsmetoderna för de egna tjänsterna. En sådan kombinerad tillämpning av de båda metoderna torde emellertid inte innebära oöverstigliga praktiska svårigheter.

39 Såsom generaladvokaten vidare har påpekat i punkt 79 i sitt förslag till avgörande syftar visserligen artikel 26 i sjätte direktivet till att anpassa tillämpliga regler på mervärdesskatteområdet till de särskilda förhållanden som präglar resebyråverksamhet och att på så sätt minska de praktiska svårigheter som kan hindra denna verksamhet. Däremot syftar inte de regler som införts genom denna artikel, i motsats till dem som har införts till förmån för små företag och jordbrukare, till en förenkling av de bokföringskrav som det normala mervärdesskattesystemet medför. Det föreskrivs således i artikel 26.3 att om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts andra skattskyldiga personer genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt. Tillämpningen av en sådan bestämmelse kan även tvinga resebyråerna att göra relativt tekniska fördelningar av priset på deras paketresor.

40 Under dessa omständigheter finns det — i ett sådant fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen — inte några tillräckliga skäl för att inte tillämpa marknadsvärdesmetoden. En skattskyldig näringsidkare får således, för en och samma beskattningsperiod, tillämpa marknadsvärdesmetoden på vissa tjänster och inte på andra, när han inte kan bestämma marknadsvärdet på dessa andra tjänster.

41 De övriga delarna av den första frågan skall således besvaras enligt följande. Artikel 26 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en resebyrå eller researrangör som till paketpris tillhandahåller resenärer inköpta tjänster och egna tjänster i princip måste avskilja den del av paketet som motsvarar resebyråns eller researrangörens egna

tjänster på grundval av deras marknadsvärde, så snart detta värde kan bestämmas. I ett sådant fall får en skattskyldig näringsidkare använda metoden baserad på faktiska kostnader endast under förutsättning att han visar att denna metod ger en riktig bild av paketets faktiska struktur. Användningen av marknadsvärdesmetoden är varken villkorad av att denna metod är enklare att använda än metoden baserad på faktiska kostnader eller att den leder till en mervärdesskatteskuld som är identisk med eller ligger nära den som skulle ha blivit resultatet om metoden baserad på faktiska kostnader hade använts. Härav följer att

— en resebyrå eller en researrangör inte efter eget skön kan använda marknadsvärdesmetoden och att

— marknadsvärdesmetoden skall tillämpas på egna tjänster vars marknadsvärde kan bestämmas, även om — inom samma beskattningsperiod — värdet på vissa egna delar av paketet inte kan bestämmas, eftersom den skattskyldiga näringsidkaren inte säljer jämförbara tjänster utanför ramen för paketresor.

Den andra frågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen är möjligt att fastställa den del av de egna tjänsterna som avser flygresor som har sålts som del av paketresor, genom att antingen ta den genomsnittliga kostnaden för en flygstol ökad med researrangörens genomsnittliga vinstmarginal på försäljning av separata flygstolar under det aktuella räkenskapsåret eller researrangörens genomsnittliga intäkt från försäljning av separata flygstolar under samma räkenskapsår.

43 Inledningsvis skall det erinras om att domstolen, inom ramen för artikel 234 EG, inte är behörig att tillämpa regler i gemenskapsrätten på ett visst fall utan endast att uttala sig om tolkningen av fördraget och de rättsakter som gemenskapens institutioner har antagit (se särskilt dom av den 15 juli 1964 i mål 100/63, Van der Veen, REG 1964, s. 1105, 1121, av den 2 december 1964 i mål 24/64, Dingemans, REG 1964, s. 1259, 1273, av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-9/97 och C-118/97, Jokela och Pitkäranta, REG 1998, s. I-6267, punkt 30, av den 25 februari 1999 i mål C-86/97, Trans-Ex-Import, REG 1999, s. I-1041, punkt 15, av den 7 september 1999 i mål C-61/98, De Haan, REG 1999, s. I-5003, punkt 29, och av den 10 maj 2001 i mål C-203/99, Veedfald, REG 2001, s. I-3569, punkt 31). Inom ramen för tolkningen av artikel 26 i sjätte direktivet och med hänsyn till de upplysningar som redan givits om hur paketpriset skall fördelas när den skattskyldiga näringsidkaren tillhandahåller inköpta tjänster och egna tjänster, skall domstolen ändå besvara den andra tolkningsfrågan, eftersom den har ställts för att få klarhet i huruvida det är möjligt att basera sig på genomsnittsvärden för att fastställa marknadsvärdet.

44 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 86 i sitt förslag till avgörande finns det inte några hinder mot en sådan praxis. Ett genomsnittsvärde kan visa sig vara mer representativt när — som i målet vid den nationella domstolen — priserna på jämförbara tjänster varierar i betydande grad. Den hänskjutande domstolen, på vilken det ankommer att i varje enskilt fall fastställa vilket värde som bäst motsvarar syftet med sjätte direktivet, kan således rättsenligt bestämma marknadsvärdet på de flygresor som MyTravel säljer inom ramen för paketresor på grundval av det genomsnittliga försäljningspriset på flygbiljetter som detta skattskyldiga bolag säljer till samma eller en jämförbar destination. Det ankommer på nämnda domstol att göra nödvändiga korrigeringar i dessa genomsnittsvärden för att beakta, till exempel, att resenärernas barn, inom ramen för paketresor, erbjuds flygstolar gratis eller till ett reducerat pris.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, bestämma marknadsvärdet på de flygresor som tillhandahållits i nämnda mål inom ramen för paketresor. Denna domstol kan bestämma detta värde med utgångspunkt i genomsnittsvärden. I detta

sammanhang kan marknaden för flygstolar som säljs till andra researrangörer vara den mest lämpliga.

Rättegångskostnader

46 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

1) **En resebyrå eller researrangör som för en beskattningsperiod har deklarerat mervärdesskatt med användning av den metod som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund har införlivats med nationell rätt har rätt att räkna om sin mervärdesskatteskuld enligt den metod som domstolen ansett vara förenlig med gemenskapsrätten. Detta skall ske på de villkor som föreskrivs i nationell rätt, vilka måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet.**

2) **Artikel 26 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att en resebyrå eller researrangör som till paketpris tillhandahåller resenärer inköpta tjänster**

och egna tjänster i princip måste avskilja den del av paketet som motsvarar resebyråns eller researrangörens egna tjänster på grundval av deras marknadsvärde, så snart detta värde kan bestämmas. I ett sådant fall får en skattskyldig näringsidkare använda metoden baserad på faktiska kostnader endast under förutsättning att han visar att denna metod ger en riktig bild av paketets faktiska struktur. Användningen av marknadsvärdesmetoden är varken villkorad av att denna metod är enklare att använda än metoden baserad på faktiska kostnader eller att den leder till en mervärdesskatteskuld som är identisk med eller ligger nära den som skulle ha blivit resultatet om metoden baserad på faktiska kostnader hade använts. Härav följer att

— en resebyrå eller en researrangör inte efter eget skön kan använda marknadsvärdesmetoden och att

— den sistnämnda metoden skall tillämpas på egna tjänster vars marknadsvärde kan bestämmas, även om — inom samma beskattningsperiod — värdet på vissa egna delar av paketet inte kan bestämmas, eftersom den skattskyldiga näringsidkaren inte säljer jämförbara tjänster utanför ramen för paketresor.

3) Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, bestämma marknadsvärdet på de flygresor som tillhandahållits i nämnda mål inom ramen för paketresor. Denna domstol kan bestämma det ovannämnda värdet med utgångspunkt i genomsnittsvärden. I detta sammanhang kan marknaden för flygstolar som säljs till andra researrangörer vara den mest lämpliga.

Underskrifter