

## FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 12 maj 2005 <sup>1</sup>

1. I artikel 26 i direktiv 77/388/EEG<sup>2</sup> (nedan kallat sjätte direktivet) finns särskilda regler om mervärdesskatt föreskrivna för resebyråer och researrangörer. De särskilda reglerna skall tillämpas på företag som till ett paketpris säljer en tjänst vilken i sig innehåller flera tjänster som köps in från andra skattskyldiga avseende bland annat inkvartering och transport. Enligt reglerna utgörs beskattningsunderlaget inte av resans pris exklusive mervärdesskatt utan av resebyråns vinstmarginal, det vill säga skillnaden mellan det pris exklusive mervärdesskatt som betalas av köparen och kostnaden för de tjänster som resebyrån köper in från andra skattskyldiga.

2. I dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin,<sup>3</sup> preciserade domstolen att när en resebyrå mot betalning av paketpris tillhandahåller en tjänst som den

delvis utför själv och delvis köper in från andra skattskyldiga skall de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet endast tillämpas på de inköpta tjänsterna.

3. Domstolen uttalade sig även om vilken metod som skall användas för att avskilja den del av paketpriset som rör de tjänster som resebyrån själv tillhandahåller. Närmare bestämt är frågan huruvida det, när denna metod används, skall tas hänsyn till näringsidkarens faktiska kostnad, i likhet med vad som krävs enligt lagstiftningen i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, eller till marknadsvärdet. Domstolen fann att det inte kan krävas av en näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketresan som motsvarar interna tjänster enligt den metod som bygger på de faktiska kostnaderna när det är möjligt att avskilja denna del av paketresan på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketresan.

4. Bolaget Airtours, sedermera My Travel plc,<sup>4</sup> en researrangör som likaledes var mervärdesskatteskyldig i Förenade kunga-

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets sjätte direktiv 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).

3 — Dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, I-6229).

4 — Nedan kallat My Travel.

riket och som hade beräknat sin skatteskuld för åren 1995–1999 med användning av den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, ansökte till följd av denna dom hos den nationella skatteförvaltningen om att få räkna om skulden för vissa år och därvid använda marknadsvärdesprincipen.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), har begärt att domstolen skall uttala sig om och under vilka förutsättningar en researrangör som My Travel kan räkna om sin mervärdesskatteskuld i enlighet med den marknadsvärdemetod som beskrivs i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin.

7. Tillämpningen av gemensamma rättsregler om beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt innebär så stora praktiska svårigheter för företagarna, på grund av tjänsternas mångfald och det faktum att de kan utföras på olika platser, att dessa hindras i sin verksamhet. För att få tillbaka den ingående mervärdesskatten på tjänster som de köper av andra företag i samband med att de arrangerar resorna, tvingas således dessa skattskyldiga att vidta nödvändiga åtgärder vad gäller administrativa formaliteter i varje medlemsstat där de har köpt dessa tjänster.

8. Syftet med artikel 26 i sjätte direktivet är således att förenkla tillämpningen av de gemensamma reglerna om mervärdesskatt för dessa företag<sup>5</sup> och i synnerhet att garantera ett förenklat avdrag för skatt i tidigare omsättningsled, oavsett i vilken stat den har uttagits.<sup>6</sup>

## I — Tillämpliga bestämmelser

### A — Artikel 26 i sjätte direktivet

6. Betecknande för tjänster som tillhandahålls av resebyråer och researrangörer är att de består av flera tjänster, särskilt i fråga om transport och inkvartering, som vanligen erbjuds till ett paketpris. Dessa tjänster utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sitt säte eller ett fast driftställe.

9. Genom artikel 26 införs således särskilda regler till förmån för resebyråer och arrangörer av turistresor som betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.<sup>7</sup>

5 — Dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (REG 1992, s. I-5723), punkt 15, och domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin (punkt 18).

6 — Dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays (REG 2003, s. I-6289), punkt 25.

7 — Artikel 26.1.

10. Alla transaktioner som genomförs av en resebyrå betraktas enligt dessa regler som en enda tjänst och denna beskattas i den medlemsstat där resebyrån är etablerad eller har ett fast driftställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten.<sup>8</sup>

12. I anslutning till detta beskattningsunderlag som reducerats till vinstmarginalen föreskrivs följande: "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."<sup>10</sup>

11. I dessa särskilda regler föreskrivs även ett undantag från den generella regel som uttalas i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skall vara allt som utgör det vederlag som leverantören erhåller från kunden.<sup>9</sup> Artikel 26.2 tredje meningen i sjätte direktivet har således följande lydelse:

#### B — Nationell rätt

13. Artikel 26 i sjätte direktivet har införlivats i Förenade kungariket genom artikel 52 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).

"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."

14. Metoden för beräkning av vinstmarginal för researrangörer som erbjuder resande tjänster som köps in från andra skattskyldiga bestäms, för de beskattningsperioder varom fråga är i målet vid den nationella domstolen, av cirkulär 709/5/88, därefter av cirkulär 709/5/96 av Commissioners of Customs & Excise,<sup>11</sup> det så kallade Tour Operators'

8 — Artikel 26.2 första och andra meningarna.

9 — I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet anges följande:

"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."

10 — Artikel 26.4.

11 — Nedan kallade Commissioners.

Margin Scheme (regler om vinstmarginal för researrangörer). Den nationella domstolen har uppgett att de båda regelsystemen såvitt gäller detta förfarande kan betraktas som identiska.<sup>12</sup>

*C — Domen i de förenade målen Madgett och Baldwin*

15. Det föreskrivs i TOMS att en researrangör, vars paketpris innehåller såväl tjänster som köps in från andra skattskyldiga som interna tjänster, skall fördela hela paketpriset på sina kostnader för var och en av tjänsterna i dessa båda kategorier. Kostnaden för inköpta tjänster motsvarar det belopp som en annan skattskyldig i egenskap av leverantör begär av researrangören. Kostnaden för interna tjänster beräknas med utgångspunkt i researrangörens bokföring. När väl researrangören har lyckats särskilja vilka kostnader som avser inköpta tjänster respektive interna tjänster skall han dra av kostnadernas sammanlagda belopp från paketpriset för att erhålla den totala vinstmarginalen. Researrangören skall därefter fördela den totala vinstmarginalen proportionellt mellan de kostnader som skall hänföras till interna tjänster och de kostnader som avser inköpta tjänster. Vinstmarginalen för inköpta tjänster omfattas då av reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet, och den del av paketpriset som motsvarar interna tjänster är föremål för beskattning i överensstämmelse med de gemenskapsrättsliga reglerna i nämnda direktiv.

16. Madgett och Baldwin drev ett hotell beläget i Devon i England. Deras kundkrets bestod till 90 procent av kunder som köpte ett "paket", det vill säga de betalade ett fast pris för inkvartering med halvpension, transport från olika uppsamlingsplatser och en dagsutflykt med buss. De övriga hotellgästerna ombesörjde själva sin resa till och från hotellet, deltog inte i utflykten och betalade ett annat pris. Madgett och Baldwin använde sig av utomstående företag för transporten av kunderna till hotellet och för bussutflykterna.

17. Domstolen konstaterade inledningsvis i nämnda dom att även om de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet syftar till att problemen i samband med resetjänster som tillhandahålls i mer än en medlemsstat skall undvikas är de även tillämpliga på tjänster som utförs i en enda medlemsstat.<sup>13</sup> Domstolen fann vidare att denna tillämpning inte endast skall gälla näringsidkare som formellt klassificeras som resebyråer och researrangörer utan även kan utsträckas till att omfatta hotellinnehavare som i likhet med Madgett och Baldwin tillhandahåller tjänster förbundna med resor som har köpts in från andra skattskyldiga, så snart dessa tjänster inte utgör rena bitjänster i förhållande till de interna tjänster som de till-

12 — Nedan kallat TOMS.

13 — Punkt 19.

handahåller i egenskap av hotellinnehavare.<sup>14</sup>

täcker både inköpta tjänster och interna tjänster, kan inte heller begreppet vederlag, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i nämnda direktiv användas som beskattningsunderlag för de interna tjänsterna.

18. Domstolen behandlade därefter frågan hur den beskattningsbara vinstmarginalen skall beräknas när paketpriset innehåller både interna och inköpta tjänster.

19. För det första drog domstolen slutsatsen av innehållet i artikel 26 i sjätte direktivet, dess ändamål och dess karaktär av undantag från de allmänna reglerna att de särskilda reglerna i nämnda artikel endast skall tillämpas på inköpta tjänster.<sup>15</sup>

20. Denna analys leder till att resebyrån skall fördela kundens paketpris på ett sådant sätt att den vinstmarginal som används på inköpta tjänster avskiljs. Eftersom möjligheten att sälja resor till paketpris som inbegriper både inköpta tjänster och interna tjänster inte nämns i artikel 26 i sjätte direktivet, saknas det kriterier för att beräkna denna marginal och för att från paketpriset dra av det belopp som motsvarar interna tjänster. Eftersom detta paketpris vidare

21. Den hänskjutande domstolen har således frågat domstolen vilken referensenhet som skall användas för att avskilja den del av paketpriset som hänför sig till de interna tjänsterna. Den hänskjutande domstolen föreslog två möjliga metoder. Den ena bygger på företagarens faktiska kostnad för dessa tjänster i enlighet med TOMS och den andra metoden på deras marknadsvärde. Den andra metoden består i att som referens vid bestämmandet av värdet på den inkvartering som hotellinnehavarna tillhandahåller inom ramen för paketet använda de priser för rum och halvpension som faktureras kunder som inte utnyttjar paketet. Enligt denna metod räcker det att dra av det sammanlagda värdet på inkvarteringen, som beräknas med utgångspunkt i de priser som används vid sidan av paketpriset, från paketpriset för att erhålla värdet på de inköpta tjänsterna, eftersom detta värde på inkvarteringen rymmer både vinstmarginalen och kostnaderna för den. Det faktum att priset på inköpta tjänster dras av leder därefter fram till den beskattningsbara vinstmarginalen med tillämpning av artikel 26 i sjätte direktivet.

22. Domstolen uppgav när den ställdes inför detta val att det inte med hjälp av någon av de föreslagna metoderna kan bestämmas exakt vilket vederlag som företagaren i realiteten erhåller för de interna tjänster som han tillhandahåller. Således ger inte den metod som bygger på de faktiska kostnaderna någon riktig bild av paketets sam-

14 — Punkterna 20–27.

15 — Punkterna 32–35.

mansättning eftersom det inte går att anta att respektive vinstmarginal för de tjänster som ingår i paketet står i proportion till kostnaden för respektive tjänst.<sup>16</sup>

värdet för interna tjänster har däremot den fördelen att det är enkelt, vilket generaladvokaten också har framhållit i punkt 76 i förslaget, eftersom det inte är nödvändigt att skilja ut de olika delarna av värdet för interna tjänster.

23. Likaledes kan användningen av den metod som bygger på de interna tjänsternas marknadsvärde, vilket i förevarande mål bestäms av det pris som hotellet tillämpar för rum och halvpension när kunderna inte köper paketresan, innebära ett visst inslag av godtycke, eftersom priset för den inkvartering som erbjuds inom ramen för paketet inte nödvändigtvis är identiskt med priset för sådan inkvartering när den erbjuds som en fristående tjänst.<sup>17</sup>

46. Mot denna bakgrund — och med hänsyn till att det i förevarande fall är klarlagt att beräkningen av mervärdesskatt på grundval av vinstmarginalen för inköpta tjänster i princip utmynnar i samma resultat oavsett vilket alternativ man väljer — kan det inte krävas av en näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketet som motsvarar interna tjänster enligt den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, när det är möjligt att avskilja denna del av paketet på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketet.

24. Domstolen framhöll dock att den sistnämnda metoden är fördelaktigare därför att den är enklare än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Domstolen avslutade sin analys i följande punkter:

47. Med hänsyn till vad som ovan anförts skall de frågor som har ställts av VAT and Duties Tribunal besvaras på så sätt att artikel 26 i sjätte direktivet skall tolkas så, att när en näringsidkare, som är underkastad bestämmelserna i denna artikel, mot betalning av paketpris tillhandahåller en tjänst som han delvis utför själv och delvis köper in från andra skattskyldiga, skall de mervärdesskatte-regler som föreskrivs i sagda bestämmelse endast tillämpas på de inköpta tjänsterna. Det kan inte krävas av en

”45. Den metod som bygger på de faktiska kostnaderna för interna tjänster kräver dock en invecklad fördelning av kostnaderna på flera underposter och innebär således avsevärt mera arbete för näringsidkaren. Att använda marknads-

<sup>16</sup> — Punkt 43.

<sup>17</sup> — Punkt 44.

näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketet som motsvarar interna tjänster enligt principen om faktiska kostnader, när det är möjligt att avskilja denna del av paketet på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketet.”

ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin räknade bolaget om sin mervärdes-skatteskuld för de tre åren 1995, 1996 och 1997 genom att dra av ”marknadsvärdet” på de platser som hade sålts inom ramen för paketresor.

## II — Bakgrund till tvisten i målet vid den nationella domstolen

25. My Travel arrangerar utlandsresor till paketpris. Bolaget köper systematiskt inkvartering från andra skattskyldiga. Bolaget har emellertid ett eget flygbolag och ombesörjer i allmänhet kundernas resor till semesterorten.

26. My Travel säljer även flygbiljetter till allmänheten, med beteckningen seat only (flygstolar), vilka motsvarar platser ombord på bolagets egna flygplan eller platser som köps in från andra bolag samt platser till andra researrangörer, så kallade broked seats (förmedlade flygstolar).

27. My Travel deklarerade sin mervärdes-skatteskuld för åren 1995–1999 med användning av den metod som föreskrivs i TOMS. Efter det att dom hade avkunnats i de

28. My Travel använde två metoder för att erhålla detta marknadsvärde. Beträffande år 1995 och, som det förefaller, även år 1996 utgick bolaget från kostnaden för flygbiljetter som hade sålts inom ramen för paketresor och gjorde därefter ett procentuellt påslag som motsvarade det påslag som bolaget påstått sig ha gjort på flygstolsförsäljningar under samma period.

29. Under år 1995 sålde My Travel även paketresor som inkluderade kryssningar, flyg- och hyrbilspaket samt campingplatsboende. My Travel räknade dock endast om mervärdesskatteskulden avseende flygresorna med användning av marknadsvärdesmetoden, eftersom bolaget i detta avseende inte hade något lämpligt jämförelsematerial för de övriga interna tjänsterna.

30. Vad gäller år 1997 beräknade My Travel med utgångspunkt i ett internt dokument kallat Route Profitability Report (lönsamhetsrapport för resmålen) att den genomsnittliga generella vinsten på flygbiljetter som hade sålts till allmänheten utan att det var fråga om en paketresa uppgick till 153 GBP.

31. Efter att på dessa grunder ha räknat om kostnaden för flygbiljetter sålda inom ramen för paketresor begärde My Travel att Commissioners skulle återbetala belopp uppgående till 212 000 GBP för år 1995, 2 004 857 GBP för år 1996 och 711 051 GBP för år 1997.

32. Beloppens storlek beror bland annat på att den metod som My Travel använde ledde till att den del av paketpriset som avsåg transporten ökade och på att transport enligt gällande nationell rätt är befriad från mervärdesskatt.

33. Commissioners avslog begäran. Enligt vad de gjorde gällande inför den nationella domstolen, framgår det av domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin att mervärdemetoden inte kan användas när denna metod, som i My Travels 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 hävdade vidare att denna dom inte gör det möjligt att tillämpa en sådan metod selektivt och att beloppet 153 GBP inte motsvarar marknadsvärdet på flygplansbiljetter som säljs inom ramen för paketresor.

34. My Travel anförde tvärtom att domstolen i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin 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. Vad gäller motiveringen i domen att marknadsvärdemetoden är enklare, kan detta endast utgöra en faktor som skall beaktas för att nå fram till den valda lösningen och inte vara ett villkor för användningen av denna metod.

35. My Travel hade enligt sin egen uppfattning rätt att använda marknadsvärdemetoden eftersom bolaget hade tillgång till tillfredsställande jämförelsematerial, såsom fallet var i fråga om flygresorna, och artikel 26 i sjätte direktivet inte utgjorde något hinder mot att bolaget samtidigt använde den nämnda metoden och den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Beloppet 153 GBP avspeglar genomsnittsvärdet på flygbiljetter som säljs separat och skulle kunna användas som grund för en värdering av de resor som tillhandahållits inom ramen för paketresor eftersom domstolen i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin inte krävde att näringsidkaren fastställde de interna tjänsternas marknadsvärde i förhållande till identiska tjänster utan i förhållande till liknande tjänster.



### III — Tolkningsfrågorna

36. Det är mot bakgrund av dessa omständigheter som VAT and Duties Tribunal, Manchester, beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande frågor till domstolen angående tolkningen av artikel 26 i sjätte direktivet och domen i de ovan nämnda förenade målen Madgett och Baldwin:

”1. Under vilka omständigheter, om några, får en researrangör som för ett räkenskapsår i sin mervärdesskattedeklaration har använt den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, vilken var den enda metod som föreskrevs i den nationella lagstiftningen genom vilken direktivet införlivades, senare delvis räkna om mervärdesskatteskulden i enlighet med den marknadsvärdemetod som beskrivs i punkt 46 i nämnda dom?

a) Får en sådan researrangör särskilt välja att använda marknadsvärdemetoden selektivt i förhållande till olika räkenskapsår och i så fall under vilka förutsättningar?

b) Får researrangören, i ett fall där denne säljer vissa interna delar av sina paketresor till allmänheten

utan att det är en paketresa (i detta fall flygresor) men inte säljer andra interna delar av vissa av sina paketresor till allmänheten utan att det är en paketresa (i detta fall kryssningar och campingplatser)

— använda marknadsvärdemetoden i fråga om de paketresor (som är det stora flertalet) där han kan bestämma värdet på alla sina interna tjänster (i detta fall flygresor) med hänvisning till försäljningar som han gjort till allmänheten vilka inte är paketresor, och

— kan researrangören, i fall där paketresan inkluderar interna delar som researrangören inte säljer till allmänheten utan att det är fråga om en paketresa (i detta fall campingplatser och kryssningar), använda marknadsvärdemetoden för att bestämma värdet på de interna tjänster som han säljer till allmänheten (i detta fall flygresor) där det inte har varit möjligt att fastställa marknadsvärdet för andra delar av paketresan?

- c) Måste tillämpningen av en kombination av metoderna vara a) enklare, b) betydligt enklare eller c) obetydligt mer komplicerad?
- d) Måste marknadsvärdesmetoden ge samma eller en ungefär lika stor mervärdesskatteskuld som den metod som bygger på de faktiska kostnaderna?

tande domstolen, vilket bland annat framgår av orden "om några", som finns i den första meningen i denna fråga, få besked om huruvida en researrangör som avseende en beskattningsperiod i sin mervärdesskattedeklaration har använt den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, vilken var den enda metod som föreskrevs i den nationella lagstiftning genom vilken sjätte direktivet införlivades, har rätt att i överensstämmelse med en dom som har avkunnats av EG-domstolen räkna om sin mervärdesskatteskuld med hjälp av den metod som i denna dom ansågs vara förenlig med nämnda direktiv.

2. Är det möjligt att under omständigheterna i förevarande mål fastställa den del av den interna tjänsten som gäller flygresor som har sålts som en del av en paketresa genom att ta a) den genomsnittliga kostnaden för en plats i ett flygplan ökad med den genomsnittliga vinstmarginal som researrangören har erhållit på försäljning av flygstolar under ifrågasatt räkenskapsår eller b) den genomsnittliga intäkt som researrangören har erhållit på försäljning av flygstolar under samma räkenskapsår?

38. Jag är av den åsikten att frågan skall ges ett jakande svar. Det framgår av fast rättspraxis att domstolens tolkning av en viss gemenskapsrättslig bestämmelse, som sker inom ramen för tilldelad behörighet enligt artikel 234 EG, är avsedd att belysa och närmare ange bestämmelsens innebörd och räckvidd såsom den skall förstås och tillämpas eller borde ha förstås och tillämpats från och med den dag då den trädde i kraft.<sup>18</sup> Det förhåller sig annorledes endast när domstolen själv undantagsvis i sin dom begränsar denna tolknings giltighet i tiden.<sup>19</sup> Ett förhandsavgörande kan således få verkningskraft på rättsförhållanden som har uppstått innan det har meddelats och detta även om rättsförhållandena inte var föremål för en anhängig tvist. Härav följer att en sålunda

#### IV — Analys

##### A — Den första tolkningsfrågan

37. Den första frågan innehåller i sin tur flera frågor. Inledningsvis vill den hänskjuda

18 — Se bland annat dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, *Denkavit italiana* (REG 1980, s. I-1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkt 16, 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.

19 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet *Denkavit italiana*, punkt 17, och av den 29 november 2001 i mål C-366/99, *Griesmar* (REG 2001, s. I-9383), punkt 74. Se, för en senare tillämpning av dessa principer på mervärdesskatt, 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.

tolkad regel kan och skall tillämpas av ett förvaltningsorgan inom ramen för dess behörighet även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före avkunnandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas.<sup>20</sup>

39. Det har även slagits fast i rättspraxis att när en medlemsstat har tagit ut avgifter av en enskild i strid med de gemenskapsrättsliga reglerna, såsom de har tolkats av domstolen, är den enskilde berättigad till återbetalning. Enligt en ofta återgiven formel är denna rätt till återbetalning en följd och ett komplement till de rättigheter som tillerkänns enskilda enligt gemenskapsbestämmelserna såsom de tolkats av domstolen.<sup>21</sup>

40. Det är också vedertaget att det, i avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter i fråga om återbetalning av skatter som har påförts felaktigt, i varje stats rättsordning skall anges vilka förfaranden som är tillämpliga på sådana ansökningar om återbetalning. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som reglerar liknande situationer som grundas på nationell rätt eller göra det i praktiken

omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten.<sup>22</sup> I enlighet med denna rättspraxis kan en skattskyldig kräva återbetalning av felaktigt erlagd mervärdesskatt från och med den dag då den nationella lagstiftning som strider mot sjätte direktivet trädde i kraft enligt det förfarande som anvisas i den interna rättsordningen. Härvid förutsätts dock att detta förfarande uppfyller kraven på likvärdighet och effektivitet.<sup>23</sup>

41. Jag anser att det kan härledas logiskt ur denna rättspraxis i dess helhet att en skattskyldig som på villkor föreskrivna i den interna rätten, och under förutsättning att principerna om likvärdighet och effektivitet iaktas, tillerkänns rätten att från sin skatteförvaltning eller nationella domstol erhålla återbetalning av mervärdesskatt som han felaktigt påförts även måste ha möjlighet att på samma villkor räkna om den skatt som han är skyldig att betala enligt en metod som domstolen funnit vara förenlig med gemenskapsrätten och att i konsekvens härmed rätta sina mervärdesskattedeclarationer.

42. Jag föreslår därför att denna inledande fråga skall besvaras så, att en resebyrå eller researrangör som har deklarerat sin mervär-

20 — Se bland annat dom av den 22 juni 1989 i mål 103/88, Fratelli Costanzo (REG 1989, s. 1839; svensk specialutgåva, volym 10, s. 83), punkt 33, av den 19 januari 1993 i mål C-101/91, kommissionen mot Italien (REG 1993, s. I-191), punkt 24, och av den 28 juni 2001 i mål C-118/00, Larsy (REG 2001, s. 5063, s. 52), samt domen i det ovannämnda målet Kühne & Heitz, punkt 22.

21 — Se bland annat dom av den 2 februari 1988 i mål 309/85, Barra (REG 1988, s. 355; svensk specialutgåva, volym 9, s. 325), punkt 17, och av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl. (REG 2003, I-11365, punkt 93).

22 — Se, bland annat, dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Weber's Wine World m.fl., punkt 103.

23 — Domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 42. Se även dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 47.

desskatt för en beskattningsperiod med användning av den metod som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken sjätte direktivet införlivades har rätt att räkna om sin mervärdesskatteskuld enligt den metod som domstolen funnit vara förenlig med gemenskapsrätten, på villkor föreskrivna i den nationella rätten som innebär att principerna om likvärdighet och effektivitet iakttas.

43. Den hänskjutande domstolen har även inom ramen för den första tolkningsfrågan önskat att domstolen skall förklara på vilka villkor en researrangör, som mot betalning av ett paketpris tillhandahåller tjänster som han själv utför och tjänster som utförs av andra skattskyldiga personer, kan använda marknadsvärdesmetoden för att avskilja den del av paketpriset som motsvarar de interna tjänsterna.

44. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak frågat huruvida artikel 26 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en resebyrå eller en researrangör som till ett paketpris tillhandahåller de resande inköpta tjänster och interna tjänster i princip måste avskilja den del av paketresan som motsvarar de interna tjänsterna på grundval av deras marknadsvärde eftersom detta värde kan bestämmas eller om den skattskyldige fritt kan välja om han vill använda denna metod eller den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Nämnda domstol har även i detta sammanhang frågat domstolen i vilken

utsträckning användningen av marknadsvärdesmetoden måste vara enklare för den berörde skattskyldige och om metoden för att den skall kunna användas måste leda till en identisk eller ungefär lika stor mervärdesskatteskuld som skulle ha erhållits med den metod som bygger på de faktiska kostnaderna.

45. Den hänskjutande domstolen har även frågat huruvida marknadsvärdesmetoden är tillämplig på interna tjänster vars marknadsvärde kan bestämmas när marknadsvärdet på vissa interna delar av paketresan inte kan bestämmas därför att den skattskyldige inte säljer liknande tjänster utan att det är fråga om en paketresa.

46. Den hänskjutande domstolen har uppgett att den ställt dessa tolkningsfrågor därför att den inte har funnit något i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin som tyder på att domstolen på ett eller annat sätt har velat begränsa användningen av marknadsvärdesmetoden när det är möjligt för en skattskyldig "att avskilja denna del av paketet på grundval av marknadsvärdet för liknande tjänster som dem som ingår i paketet". VAT and Duties Tribunal har inte heller kunnat med säkerhet avgöra om punkterna 43–47 i denna dom innehåller villkor som absolut måste vara uppfyllda för att en skattskyldig skall ha rätt att använda nämnda fördelningsmetod eller om det i dessa punkter helt enkelt redogörs för faktorer som domstolen tagit hänsyn till för att nå fram till sitt beslut.

47. Dessa frågor föranleder mig att i första hand undersöka om domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin skall förstås på det sättet att en skattskyldigs möjlighet att fördela paketpriset med användning av marknadsvärdesmetoden villkoras av att det verkligen är enklare att använda denna metod i den skattskyldiges särskilda situation och att den leder till en mervärdesskatteskuld som är lika stor som den som skulle ha erhållits med utgångspunkt i de faktiska kostnaderna.

48. Vi skall för det andra se om marknadsvärdesmetoden vid behov kan användas fritt av en skattskyldig från en beskattningsperiod till en annan. Till sist skall jag undersöka om en skattskyldig kan använda denna metod för vissa interna tjänster enbart när han saknar möjlighet att inom ramen för samma beskattningsperiod bestämma marknadsvärdet för andra interna delar av paketresan.

49. Det är således lämpligt att inledningsvis undersöka om en fördelning som en sådan skattskyldig som åsyftas i artikel 26 i sjätte direktivet gör av paketpriset med användning av marknadsvärdesmetoden villkoras av att det faktiskt verkligen är enklare att använda denna metod i hans särskilda situation och att den leder till en mervärdesskatteskuld som liknar den som skulle ha erhållits med utgångspunkt i de faktiska kostnaderna. Det handlar om huruvida, såsom Förenade kungarikets regering har hävdat, ett skattskyldigt bolag som My Travel inte skulle ha rätt att ändra sina mervärdesskattedeclarationer genom att använda marknadsvärdes-

metoden, med motiveringen att bolaget skulle ha kunnat upprätta dem utan större svårighet genom att använda den metod som bygger på de faktiska kostnaderna och att denna ändring skulle få till följd att skatteskulden minskades påtagligt.

50. Jag delar inte den tolkning av domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, som förespråkas av Förenade kungarikets regering.

51. Det framgår enligt min uppfattning av punkt 45 i den domen att motiven till att domstolen ansåg att marknadsvärdesmetoden är fördelaktigare därför att den är enklare inte rör de särskilda omständigheterna i förevarande mål. Domstolen konstaterade inte att marknadsvärdesmetoden skulle vara enklare i Madgett och Baldwins specifika situation, utan att den rent allmänt är den av de båda konkurrerande metoderna som är enklast att tillämpa. Domstolen hänvisade härvidlag uttryckligen till punkt 76 i mitt förslag till avgörande i nämnda mål.<sup>24</sup> Det är således på grund av att marknads-

24 — Denna punkt har följande lydelse: "Metoden att dra av de inköpta tjänsternas marknadsvärde har den fördelen att den är enkel, men som jag redan har påpekat återspeglar den inte prisstrukturen i fråga om de tjänster som ingår i paketet. Medan den kostnadsbaserade beräkningsmetoden innebär att den beskattningsbara vinstmarginalen skall bestämmas på grundval av den gemensamma marginalen, är det vid en tillämpning av marknadsvärdesmetoden inte nödvändigt att särskilja de olika delarna av tjänsternas värde. Vinstmarginalen och kostnaderna utgör tillsammans de interna tjänsternas referensvärde, vilket endast behöver dras av från paketpriset för att de inköpta tjänsternas värde skall utrönas. Genom det ovan beskrivna avdraget från priset för sistnämnda tjänster får man sedan fram den beskattningsbara vinstmarginalen. Denna kan således utrönas utan att det är nödvändigt att dela upp de interna tjänsternas värde."

värdesmetoden har den fördelen att den är enklare i sig än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna som den enligt nämnda dom förtjänar att användas.<sup>25</sup>

52. Såsom den hänskjutande domstolen och sökanden i målet vid den nationella domstolen har understrukit, skulle ett villkor för att marknadsvärdesmetoden skall kunna användas vid fastställandet av en resebyrås eller researrangörs mervärdesskatteskuld, som går ut på att denna metod i varje skattskyldigs särskilda situation verkligen är enklare än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, innebära att beskattningsunderlaget, vilket utgör en väsentlig del av mervärdesskattsystemet, blir föremål för en mycket osäker och subjektiv bedömning. Ett sådant villkor står således i strid med rättssäkerhetsprincipen enligt vilken det, alldeles särskilt på områden med ekonomiska återverkningar som mervärdesskattens

område, krävs att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna är säkra och förutsebara.<sup>26</sup>

53. Den omständigheten att ett skattskyldigt bolag som My Travel har kunnat upprätta sina mervärdesskattedeclarationer enligt reglerna i TOMS genom att använda den metod som bygger på de faktiska kostnaderna utan att, som det förefaller, stöta på några särskilda problem borde således inte hindra att bolaget upprättar sina declarationer på nytt med användning av marknadsvärdesmetoden.

54. Sedan tror jag inte heller att uttalandet i punkt 46 i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin att ”med hänsyn till att det i förevarande fall är klarlagt att beräkningen av mervärdesskatt på grundval av vinstmarginalen för inköpta tjänster i princip utmynnar i samma resultat oavsett vilket alternativ man väljer” skall förstås som ett uttryck för ett villkor för att marknadsvärdesmetoden skall kunna tillämpas. Enligt min åsikt överensstämmer inte en sådan tolkning med formuleringarna i de skäl som jag undersökt. Argumentet läggs nämligen fram mellan tankstreck efter orden ”[m]ot denna bakgrund”, som anger att den slutsats som domstolen uttrycker i punkt 46 och följande punkter kan härledas ur det som har angetts i föregående punkter. Den omständigheten att de båda konkurrerande metoderna i förevarande mål ger en identisk

25 — Jag tillade i punkterna 77 och 78 i mitt förslag till avgörande i samma mål att den kostnadsbaserade metoden kräver en komplicerad rekonstruktion av de olika delarna av självkostnadspriset som inte kan genomföras utan att fasta utgifterna, vars avdrag från paketpriset ger den gemensamma vinstmarginal som skall tjäna som beskattningsunderlag, fördelas mellan de interna tjänsterna och de tjänster som inte ingår i paketet. Användningen av marknadsvärdet gör det också möjligt att undvika de osäkerhetsmoment som hör samman med karaktären av de kostnader som skall dras av. Enligt artikel 26.2 tredje meningen i sjätte direktivet skall avdrag göras för resebyråns faktiska kostnader för inköpta tjänster som är till direkt nytta för den resande. Av detta följer att de fasta utgifterna, som inte uppfyller detta villkor men som ändå är till nytta för näringsidkarens hela verksamhet, ingår i den beskattningsbara vinstmarginalen för inköpta tjänster, men inte i vinstmarginalen för interna tjänster. En kostnadsberäkning skulle göra det nödvändigt att fördela de fasta utgifterna mellan de båda tjänstekategorierna. De är dock redan inkluderade i de interna tjänsternas marknadsvärde och de behöver inte avskiljas vid en beräkning av de inköpta tjänsternas marknadsvärde.

26 — Se dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), punkt 23, och, vad specifikt gäller de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet, dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland (REG 1992, s. I-5437), punkt 17.

skatteskuld förefaller således vara ett överflödigt argument.

55. Förenade kungarikets tolkning får vidare till följd att de skattskyldiga tvingas att, efter att ha upprättat sin deklaration i överensstämmelse med marknadsvärdesmetoden, vidta alla nödvändiga åtgärder som krävs enligt den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Denna lösning skulle således leda till att den fördel med marknadsvärdesmetoden som var grunden för att domstolen ansåg att denna metod skulle väljas skulle gå förlorad, nämligen att denna metod generellt sett är lättare att genomföra än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Denna lösning skulle även göra det omöjligt att tillämpa marknadsvärdesmetoden när, såsom i förevarande mål, de interna tjänsterna och de inköpta tjänsterna är föremål för olika mervärdesskattesatser.

56. Att ett skattskyldigt bolag som omfattas av artikel 26 i sjätte direktivet och till ett paketpris tillhandahåller de resande både inköpta tjänster och interna tjänster använder marknadsvärdesmetoden för att fördela paketpriset mellan de olika tjänsterna kan således inte vara villkorat av att metoden leder fram till en mervärdesskatteskuld som är lika stor som den som skulle ha erhållits om den metod som bygger på de faktiska kostnaderna hade använts. Den omständigheten att My Travels mervärdesskatteskuld skulle ha minskat påtagligt om denna metod hade använts i tvisten i målet vid den nationella domstolen skall således inte i sig utgöra något hinder för denna användning.

57. Det skall för det andra undersökas om det skall överlåtas åt den skattskyldiges fria skön att använda marknadsvärdet som bas, när detta kan bestämmas.

58. Den utmaning som ligger i frågan framgår klart av beslutet om hänskjutande. Det gäller huruvida ett skattskyldigt bolag som My Travel som upprättade sina deklarationer avseende åren 1995–1999 med användning av den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, är berättigat att räkna om sin skatteskuld genom att använda marknadsvärdesmetoden enbart för de tre år beträffande vilka den sistnämnda metoden får till följd att bolagets mervärdesskatteskuld påtagligt minskas.

59. Såsom den hänskjutande domstolen har anfört kan visserligen ordalydelsen i det svar på tolkningsfrågorna som domstolen gav i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, enligt vilket "[d]et ... inte [kan] krävas av en näringsidkare att han skall beräkna vilken del av paketet som motsvarar interna tjänster enligt principen om faktiska kostnader, när det är möjligt att avskilja denna del av paketet på grundval av marknadsvärdet för tjänster som motsvarar dem som ingår i paketet",<sup>27</sup> verka tvetydig på denna punkt. Jag tror emellertid inte att domstolen menade att en skattskyldig som kan fastställa marknadsvärdet på sina interna tjänster har rätt att fritt välja att använda denna metod eller den metod som bygger på

27 — Punkt 47 i domen och punkt 2 andra meningen i domslutet.

de faktiska kostnaderna enbart i syfte att minimera sin skatteskuld.

60. En sådan inställning anser jag inte vara förenlig med mervärdesskattens grundprincip. Det bör erinras om att denna princip bygger på att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt. Den är exakt proportionell mot priset på varor och tjänster och den tas ut av de skattskyldiga i varje led av produktions- eller distributionskedjan av skatteförvaltningen till vilken de är skyldiga att erlægga den, och det är endast den slutlige konsumenten som belastas av den.<sup>28</sup>

Genomförandet av detta system innebär följaktligen att de skattskyldiga identifieras av skattemyndigheten i sitt land, att de har en korrekt bokföring och att de periodiskt lämnar deklarationer till denna myndighet. Enligt mervärdesskattens grundprincip och de närmare bestämmelserna för dess sätt att fungera skall den mervärdesskatt som tas ut av skattemyndigheterna vara lika med den mervärdesskatt som faktiskt tas ut av den slutlige konsumenten.

61. Villkoren för tillämpning av de särskilda bestämmelser som har införts genom artikel 26 i sjätte direktivet till förmån för resebyråer och researrangörer när de till ett paketpris tillhandahåller de resande både inköpta tjänster och interna tjänster borde inte inkräkta på mervärdesskattesystemets grundprincip. Jag ansluter mig följaktligen till den ståndpunkt som Europeiska gemenskapernas kommission har gett uttryck för

enligt vilken metoden för uppdelning av paketpriset i princip borde vara att den i fråga om de interna tjänsterna leder till ett resultat som ligger så nära som möjligt det som följer av de vanliga mervärdesskattereglerna, såsom de framgår av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och av fast rättspraxis, enligt vilken beskattningsunderlaget skall utgöras av det vederlag som verkligen har erhållits av näringsidkaren för de varor eller tjänster som han har tillhandahållit och inte av ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier.<sup>29</sup>

62. Jag är likvärdig, till skillnad från kommissionen, inte övertygad om att marknadsvärdesmetoden är att föredra framför den metod som bygger på de faktiska kostnaderna eftersom marknadsvärdesmetoden enligt denna institution rent allmänt skulle ha den fördelen att det blev möjligt att mer exakt bestämma vilka delar av paketpriset som skall räknas till inköpta tjänster, respektive interna tjänster. Det var inte med avseende på en sådan fördel som domstolen i domen i de ovannämnda förenade målen

29 — Se, angående det likvärdiga begreppet motvärde, vilket förekommer i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Det gemensamma mervärdesskattesystemets uppbyggnad och tillämpningsföreskrifter (EGT 71, s. 1303), dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbevaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23), punkt 13. Se, angående begreppet vederlag, vilket förekommer i sjätte direktivet, dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365), punkt 16, och av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (REG 1994, s. I-2329), punkt 18, samt domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 40, och dom av den 3 juli 2001 i mål C-380/99, Bertelsmann (REG 2001, s. I-5163), punkt 22.

28 — Se särskilt för en beskrivning av mervärdesskattesystemet, dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Gibbs (REG 1996, s. I-5339), punkterna 18–24.



Madgett och Baldwin bestämde sig för att betrakta denna metod som den relevanta fördelningsmetoden.

63. Domstolen fann i denna dom att marknadsvärdesmetoden också kan innebära ett visst inslag av godtycke, eftersom den leder till antagandet att priset på de interna tjänster som erbjuds inom ramen för paketet är identiskt med priset på tjänsterna när de erbjuds som fristående tjänster. Detta betyder i målet vid den nationella domstolen att det pris som My Travel säljer en flygbiljett för inom ramen för paketresor antas vara identiskt med priset på en flygbiljett till samma destination när den säljs separat av detta skattskyldiga bolag. Det finns dock inte alltid grund för ett sådant antagande. Såsom jag angett i mitt förslag till avgörande i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin<sup>30</sup> är det inte ovanligt att ett paket ger tillfälle att erbjuda en tjänst till ett lägre pris, detta för att göra erbjudandet om blandade tjänster mer lockande.

64. Enligt domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin skall marknadsvärdesmetoden användas inte för att, såsom kommissionen har hävdad, den rent allmänt skulle göra det möjligt att erhålla ett resultat som skulle ligga så nära som möjligt det resultat som en normal tillämpning av mervärdesskattereglerna skulle ge utan därför att den i sig är enklare än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna.

65. Jag anser emellertid inte att detta måste leda till att en skattskyldig tillerkänns möjligheten att använda denna metod efter eget skön, beroende på om den får till följd att hans skatteskuld minskar jämfört med den skatteskuld som skulle bli resultatet av den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Det finns för det första inte någon omständighet i domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin som verkligen stöder uppfattningen att domstolen velat tillerkänna näringsidkarna en sådan rätt.

66. För det andra skulle den av My Travel föreslagna tolkningen av domen resultera i att de skattskyldiga tilläts att bäst de ville ändra beskattningsunderlaget enligt artikel 26 i sjätte direktivet och beskattningsunderlaget enligt de generella reglerna. Att tillerkänna de skattskyldiga en sådan befogenhet skulle dock kunna få den konsekvensen att de tilläts att på ett artificiellt sätt öka det beskattningsunderlag som enligt lag skall påföras den lägsta skattesatsen och på så vis ge upphov till ojämlig konkurrens näringsidkarna emellan 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.<sup>31</sup> En sådan tolkning skulle följ-

31 — De bestämmelser som skall tillämpas på mervärdesskattesatser finns huvudsakligen angivna i artikel 12.3 i sjätte direktivet. Enligt de versioner av denna artikel som är tillämpliga på de i förevarande mål relevanta åren skall medlemsstaterna fastställa en normal skattesats som inte understiger 15 procent. De kan även fastställa en eller två reducerade skattesatser som är tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som inte understiger 5 procent. Vissa medlemsstater har emellertid under en övergångsperiod möjlighet att tillämpa skattesatser som är lägre än dessa reducerade skattesatser (se, för en presentation av skattesatser som gäller i olika medlemsstater, Rapport till kommissionen om reducerade mervärdesskattesatser utarbetad i enlighet med artikel 12.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet, KOM(2001) 599 slutlig av den 22 oktober 2001).

aktligen kunna stå i strid med principen om mervärdesskattens konkurrensneutralitet.

67. Det är viktigt att härvidlag erinra 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". Harmoniseringen av beskattningsunderlaget syftar således till att säkerställa att situationer som liknar varandra i ekonomiskt eller kommersiellt hänseende behandlas identiskt med avseende på mervärdesskattesystemets tillämpning. Harmoniseringen bidrar således till att säkerställa detta systems neutralitet.

68. Jag delar följaktligen kommissionens ståndpunkt att en fördelning av paketpriset mellan de inköpta tjänsterna och de interna tjänsterna bör göras på basis av de sistnämnda tjänsternas marknadsvärde varje gång som detta värde kan bestämmas.

69. Det förefaller mig emellertid svårt att helt och hållet utesluta att det kan göras avsteg från denna princip. Vi har sett att marknadsvärdesmetoden också innehåller ett inslag av godtycke och en av mervärdesskattens väsentliga principer är att den i förhållande till de skattskyldiga är neutral.

Det är ostridigt att beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna skall uppbära enligt de allmänna reglerna om mervärdesskatt inte kan överstiga det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar.<sup>32</sup> Följaktligen förefaller det mig möjligt att godta att en resebyrå eller en researrangör som kan visa att den metod som bygger på de faktiska kostnaderna ger en riktig bild av hur paketresan verkligen är konstruerad kan fördela paketpriserna med användning av denna metod i stället för marknadsvärdesmetoden.

70. Så skulle exempelvis kunna vara fallet när en skattskyldig med utgångspunkt i sin bokföring kan visa att han för beskattningsperioden i fråga systematiskt har fastställt sina paketpriser så att en vinstmarginal uppstår för varje utgift han har. Det förefaller mig som om syftet med harmoniseringen av beskattningsunderlaget som leder till att marknadsvärdesmetoden antas som principmetod i ett sådant fall borde ge företräde åt kravet på neutralitet.

71. Jag är således av den åsikten att en resebyrå eller en researrangör som till ett paketpris tillhandahåller de resande inköpta tjänster och interna tjänster i princip måste avskilja den del av paketresan som motsvarar bolagets interna tjänster på grundval av deras

32 — Domen i det ovannämnda målet Gibbs, punkt 19, och dom av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-8315), punkterna 28 och 29.

marknadsvärde så snart detta värde kan bestämmas, utom om bolaget kan visa att den metod som bygger på de faktiska kostnaderna, vad gäller den aktuella beskattningsperioden, på ett riktigt sätt återger hur paketresan faktiskt är konstruerad.

72. Det ankommer på den nationella skatteförvaltningen och i förekommande fall på den nationella domstolen att bedöma om det är möjligt att avskilja den del av paketresan som motsvarar de interna tjänsterna på grundval av deras marknadsvärde.

73. Domstolen fann i domen i de ovan nämnda förenade målen Madgett och Baldwin att detta marknadsvärde skulle bestämmas på grundval av priset på liknande tjänster som den skattskyldige själv tillhandahåller som fristående tjänster.<sup>33</sup> Kommissionen anser för sin del att det även skulle kunna tas hänsyn till liknande tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga.

74. Jag är inte positivt inställd till den sistnämnda lösningen av följande skäl. Först och främst överensstämmer den med det förslag som den svenska regeringen lade fram i domen i de ovan nämnda förenade målen Madgett och Baldwin, vilket även om det inte uttryckligen förkastades av domstolen inte heller vann bifall i domen. Vidare

har lösningen, såsom jag framfört i mitt förslag till avgörande i dessa mål,<sup>34</sup> fler nackdelar än fördelar. Det värde som fastställs på grundval av liknande tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga är dock till stor del fiktivt eftersom det inte står i någon relation till den tjänst som skall beskattas. Det föreligger dessutom en risk för vaghet eftersom referensvärdet kan ifrågasättas och därmed bli föremål för motstridiga åsikter bland experter.

75. De faktiska omständigheterna i tvisten i målet vid den nationella domstolen förefaller snarare bekräfta min analys. De stora fluktuationerna i priserna på flygbiljetter och de varierande kostnaderna för dem beroende på destinationsort, vilka båda faktorer framför allt är en följd av konkurrensen från de så kallade lågbudgetbolagen, kan försvåra bestämmandet av relevanta jämförelsevärden med utgångspunkt i transporter som utförs av andra skattskyldiga och ge upphov till diskussioner. Den hänskjutande domstolen har vidare inte ifrågasatt det sätt på vilket marknadsvärdet för interna tjänster bestäms, såsom det framgår av domen i de ovan nämnda förenade målen Madgett och Baldwin. Det ankommer således på nämnda domstol att bedöma om de flygbiljetter My Travel säljer som flygstolar kan utgöra liknande tjänster som dem som tillhandahålls av detta skattskyldiga bolag inom ramen för paketresor och i förekommande fall fastställa marknadsvärdet på dessa biljetter på grundval av priserna på sådana som säljs som flygstolar.

33 — Punkt 44. Jag erinrar om att det gällde de priser på rum och halvpension som hotellet tillämpar när kunderna inte utnyttjar paketet.

34 — Punkt 72.

76. I förevarande mål uppstår även frågan hur paketpriset skall fördelas när den skattskyldige inte kan bestämma marknadsvärdet på vissa interna tjänster därför att han inte säljer liknande tjänster utan att det är fråga om paketresor. Detta exempel hänför sig till räkenskapsåret 1995 då My Travel sålde paketresor i vilka det utöver flygresor, ingick kryssningar och campingboende som bolaget självt tillhandahöll medan det inte sålde några tjänster av detta slag utan att det var fråga om en paketresa. Den hänskjutande domstolen har således för det tredje frågat huruvida marknadsvärdesmetoden, i de fall då paketresan inkluderar interna tjänster vars marknadsvärde inte har varit möjligt att bestämma eftersom researrangören inte säljer liknande tjänster, ändå kan användas på interna tjänster vars marknadsvärde kan utrönas.

77. Den omständigheten att marknadsvärdet inte kan bestämmas för alla interna tjänster som den skattskyldige tillhandahåller motiverar inte, enligt min mening, att undantag görs från tillämpningen av denna metod när tjänster vars marknadsvärde kan utrönas skall värderas. I ett sådant fall kan visserligen den skattskyldige bli tvungen att fördela paketpriset med användning av båda beräkningsmetoderna. Han måste således bestämma marknadsvärdet för de interna tjänster som han säljer utan att det är fråga om en paketresa för att erhålla deras värde i förhållande till paketpriset och därefter fördela återstoden av detta pris mellan de inköpta tjänsterna och de övriga interna tjänsterna för att med användning av den metod som bygger på de faktiska kostnaderna bestämma den beskattningsbara

vinstmarginalen i enlighet med artikel 26 i sjätte direktivet.

78. Jag tror emellertid inte att en sådan kombinerad tillämpning av dessa båda metoder innebär oöverstigligen praktiska svårigheter. Den hänskjutande domstolen har inte nämnt några sådana svårigheter, och det framgår av handlingarna i målet att My Travel kunde räkna om sin mervärdesskatteskuld avseende år 1995 och få fram enbart marknadsvärdet på flygresorna. Jag har dessutom tidigare angett skälen till att tillämpningen av marknadsvärdesmetoden inte borde vara villkorad av att den är lättare att genomföra i varje skattskyldigs särskilda situation.

79. Artikel 26 i sjätte direktivet syftar vidare till att tillämpliga regler på mervärdesskatteområdet skall anpassas till resebyråers specifika verksamhet och att de praktiska svårigheter som kan stå i vägen för verksamheten på så sätt minskas. Däremot syftar inte de regler som införs genom denna artikel, i motsats till dem som har införts till förmån för små företag och jordbrukare,<sup>35</sup> till en förenkling av den bokföringsskyldighet 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 gemen-

35 — Jag har tagit upp de orsaker som föranledde gemenskapslagstiftaren att föreskriva särskilda regler till förmån för dessa näringsidkare i punkterna 3–5 och 39 i mitt förslag till avgörande inför dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs (REG 2004, s. I-7101).

skapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt. Vi kan tydligt se att tillämpningen av en sådan bestämmelse också kan tvinga resebyråerna att genomföra en tekniskt relativt komplicerad uppdelning av sina paketresor.<sup>36</sup>

80. Jag kan därför inte se att det finns tillräckliga skäl att i det tänkta fallet utesluta att marknadsvärdesmetoden kan tillämpas och därmed motverka det i sjätte direktivet eftersträvade syftet med harmonisering av beskattningsunderlaget. Jag anser följaktligen, i likhet med kommissionen, att en skattskyldig inom ramen för samma beskattningsperiod kan tillämpa marknadsvärdesmetoden på vissa tjänster och inte på andra när han saknar möjlighet att bestämma marknadsvärdet på dessa övriga tjänster.

81. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att den första frågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 26 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en resebyrå eller researrangör som till ett paketpris tillhandahåller de resande tjänster som köps in från andra skattskyldiga och tjänster som han själv utför, i princip måste avskilja den del av paketresan som motsvarar bolagets interna tjänster på grundval av deras marknadsvärde, så snart detta värde kan bestämmas. I ett sådant fall kan en skattskyldig endast använda den metod som bygger på de

faktiska kostnaderna om han visar att denna metod på ett riktigt sätt återger hur paketresan faktiskt är konstruerad. Tillämpningen av marknadsvärdesmetoden villkoras inte av att den är enklare än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna och inte heller av att den leder till en mervärdesskatteskuld som är identisk med eller ungefär motsvarar den som skulle bli resultatet av den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Härav följer:

- En resebyrå eller en researrangör kan inte efter eget skön välja att använda marknadsvärdesmetoden.
- Marknadsvärdesmetoden skall tillämpas på interna tjänster vars marknadsvärde kan bestämmas även om, inom ramen för samma beskattningsperiod, värdet på vissa interna delar av paketresan inte kan bestämmas därför att den skattskyldige inte säljer liknande tjänster utan att det är fråga om en paketresa.

#### B — *Den andra tolkningsfrågan*

82. Jag erinrar om att den hänskjutande domstolen genom sin andra fråga har önskat få klarhet i om det under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen är

36 — Se, angående de tekniska svårigheter som denna fördelning kan medföra i fallet med flygtransporter, dom av den 27 oktober 1990 i det ovan nämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 12.

möjligt att fastställa den del av den interna tjänsten som gäller flygresor som har sålts som en del av en paketresa genom att antingen ta den genomsnittliga kostnaden för en plats i ett flygplan ökad med den genomsnittliga vinstmarginal som researrangören har erhållit på försäljning av flygstolar under ifrågavarande räkenskapsår eller den genomsnittliga intäkt som researrangören har erhållit på försäljning av flygstolar under samma räkenskapsår.

83. Den hänskjutande domstolen har genom denna fråga begärt att domstolen skall klargöra på vilket sätt marknadsvärdet rent konkret skall bestämmas på My Travels interna tjänster som ingår i de paketresor som resebyrån säljer.

84. Det bör erinras om att domstolen, när den meddelar förhandsavgöranden 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 EG-fördraget och av rättsakter som antagits av gemenskapsinstitutionerna.<sup>37</sup> Denna fråga överskrider därmed, enligt min mening, den behörighet som domstolen tillerkänns genom nämnda artikel, eftersom den kräver att de beräkningar som My Travel har utfört i sina nya mervärdesskattedeclarationer granskas. Vidare har den hänskjutande domstolen själv

uppgett att om domstolen skulle bedöma att detta bolag har rätt att använda marknadsvärdesmetoden borde den fastställa den precisa beräkningsmetoden för detta värde under en ny förhandling, som skulle ägnas denna fråga och hållas av en kollegial sammansättning inklusive två sakkunniga inom redovisning.

85. Inom ramen för tolkningen av artikel 26 i sjätte direktivet och som en förlängning av de anvisningar som redan har getts rörande det sätt på vilket paketpriset skall fördelas när den skattskyldige tillhandahåller både inköpta tjänster och interna tjänster skulle domstolen enligt min uppfattning icke desto mindre kunna besvara den fråga, som ingår i denna tolkningsfråga, nämligen huruvida det är möjligt att basera sig på genomsnittsvärdet när marknadsvärdet skall bestämmas.

86. I likhet med kommissionen anser jag att det inte finns några hinder för en sådan praxis. Ett genomsnittsvärde kan visa sig vara mer representativt när, såsom i förevarande mål, priserna på liknande tjänster uppvisar betydande variationer.<sup>38</sup> Den hänskjutande domstolen skulle således lagenligt kunna bestämma marknadsvärdet på de flygresor

37 — Dom av den 15 juli 1964 i mål 100/63, Van der Veen (REG 1964, s. 1105 och s. 1121), av den 2 december 1964 i mål 24/64, Dingemans (REG 1964, s. 1259 och s. 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.

38 — Förenade kungarikets regering har uppgett att My Travel sålde flygbiljetter i juni 1997 med destination Palma (Spanien) till 18 olika priser (punkt 4.15 i dess skriftliga synpunkter).

som My Travel säljer inom ramen för paketresor på grundval av det genomsnittliga priset på flygbiljetter som detta skattskyldiga bolag säljer till samma eller en jämförbar destination. Det ankommer på nämnda domstol att göra de korrigeringar som behövs för att beakta den omständigheten att platser i flygplanen inom ramen för paketresorna erbjuds de resandes barn gratis eller till ett reducerat pris.

87. Jag föreslår således att den andra frågan skall besvaras så, att det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av omständigheterna i tvisten i målet vid den nationella domstolen bestämma marknadsvärdet på de flygresor som My Travel tillhandahåller inom ramen för paketresor. Den hänskjutande domstolen kan bestämma detta värde med utgångspunkt i genomsnittsvärden.

## V — Förslag till avgörande

88. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att de frågor som ställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester, skall besvaras på följande sätt:

- 1) En resebyrå eller researrangör som har deklarerat sin mervärdesskatt för en beskattningsperiod med användning av den metod som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken införlivandet skedde av 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 rätt att räkna om sin mervärdesskatteskuld enligt den metod som domstolen har funnit vara förenlig med gemenskapsrätten, på villkor föreskrivna i den nationella rätten som innebär att principerna om likvärdighet och effektivitet iakttas.

2) Artikel 26 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att en resebyrå eller researrangör som till ett paketpris tillhandahåller de resande tjänster som köps in från andra skattskyldiga och tjänster som bolaget självt utför i princip måste avskilja den del av paketresan som motsvarar bolagets interna tjänster på grundval av deras marknadsvärde så snart detta värde kan bestämmas. I ett sådant fall kan en skattskyldig endast använda den metod som bygger på de faktiska kostnaderna om han visar att denna metod på ett riktigt sätt återger hur paketresan faktiskt är konstruerad. Tillämpningen av marknadsvärdesmetoden villkoras inte av att den är enklare än den metod som bygger på de faktiska kostnaderna och inte heller av att den leder till en mervärdesskatteskuld som är identisk med eller ungefär motsvarar den som skulle bli resultatet av den metod som bygger på de faktiska kostnaderna. Härav följer:

— En resebyrå eller en researrangör kan inte efter eget skön välja att använda marknadsvärdesmetoden.

— Marknadsvärdesmetoden skall tillämpas på interna tjänster vars marknadsvärde kan bestämmas även om — inom ramen för samma beskattningsperiod — värdet på vissa interna delar av paketresan inte kan bestämmas därför att den skattskyldige inte säljer liknande tjänster utan att det är fråga om en paketresa.

3) Det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av omständigheterna i tvisten i målet vid den nationella domstolen bestämma marknadsvärdet på de flygresor som My Travel plc tillhandahåller inom ramen för paketresor. Den hänskjutande domstolen kan bestämma detta värde med utgångspunkt i genomsnittsvärden.