DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. oktober 2005 *

I sag C-291/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 30. juni 2003, indgået til Domstolen den 4. juli 2003, i sagen

MyTravel plc

mod

Commissioners of Customs & Excise,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer), J.-P. Puissochet, S. von Bahr og U. Lõhmus,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. november 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— MyTravel plc ved solicitor N. Gibbon og barrister J. Woolf

— Det Forenede Kongeriges regering ved K. Manji, som befuldmægtiget, bistået af N. Paines, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. maj 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 26 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem MyTravel plc (herefter »MyTravel«) og Commissioners of Customs & Excise angående spørgsmålet om, hvorvidt den ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 26, finder anvendelse på dette selskab som følge af dom af 22. oktober 1998, Madgett og Baldwin (forenede sager C-308/96 og C-94/97, Sml. I, s. 6229).

Retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften (herefter »momsen« for de fleste tjenesteydelser er »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner [...]«.

4 Sjette direktivs artikel 26, som indfører en særordning for transaktioner udført af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

3. Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses for afgiftsfri.

4. De merværdiafgiftsbeløb, der af andre afgiftspligtige personer føres i regning for rejsebureauet for de i stk. 2 omhandlede transaktioner, som direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

5 Sjette direktivs artikel 26 er gennemført i national ret ved Section 53 i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift) samt ved Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (bekendtgørelse af 1987 om merværdiafgift for personer, der organiserer turistrejser). Bestemmelserne i den nationale lovgivning er præciseret i Commissioners of Customs and Excise' cirkulære nr. 709/5/88 og cirkulære nr. 709/5/96 om ordningen for fortjenstmargenen for personer, der organiserer

turistrejser (Tour Operator's Margin Scheme VAT Notice, herefter »TOMS-ordningen«). Efter denne ordning skal det samlede beløb, som personer, der organiserer turistrejser, modtager, fordeles på ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser efter de faktiske omkostninger til hver enkelt bestanddel.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 MyTravel organiserer pakkerejser til udlandet. Den indkvartering, som indgår i pakken, købes altid hos tredjemand, men da MyTravel har sit eget flyselskab, bruger det for det meste sine egne fly til at transportere kunderne til rejsemålet. MyTravel sælger også billetter til sine egne fly og til flyrejser købt hos andre flyselskaber, som ikke indgår i en pakke, under betegnelsen »seat only«. Derudover sælger MyTravel også flybilletter til andre rejsearrangører (»broked seats«). MyTravel har udarbejdet sine momsangivelser for perioden 1995-1999 efter TOMS-metoden. Efter Madgett og Baldwin-dommen har MyTravel foretaget en ny beregning af sin moms for årene 1995-1997 på grundlag af markedsprisen for flybilletter solgt som en del af en pakke.

7 MyTravel har anvendt to forskellige metoder til beregning af denne markedspris. For 1995 og tilsyneladende også for 1996 har MyTravel taget omkostningerne vedrørende de flybilletter, der er solgt som en del af en pakke, som udgangspunkt. Hertil er lagt et procenttillæg svarende til den avance, der angiveligt er opnået ved salg af flybilletter alene i den samme periode. I 1995 solgte MyTravel også pakker, der inkluderede krydstogter, flyrejser med billeje og indkvartering på campingpladser. MyTravel har imidlertid kun foretaget en ny beregning af momsen efter markedsprismetoden for flydelen af pakkerejserne med den begrundelse, at selskabet ikke har noget egnet sammenligningsgrundlag for de andre egne ydelser.

8 For 1997 har MyTravel ud fra et internt dokument med betegnelsen »Route Profitability Report« (beretning om ruternes rentabilitet) beregnet sin gennemsnitlige indtægt pr. passager på solgte flybilletter, der ikke indgår i en pakke, til 153 GBP. MyTravel har anført, at dette beløb finder anvendelse på alle de solgte billetter.

9 MyTravel har på dette grundlag beregnet omkostningerne ved flybilletter solgt som led i pakkerejser og anmodet Commissioners of Customs & Excise om tilbagebetaling af 212 000 GBP, 2 004 857 GBP og 711 051 GBP for henholdsvis 1995, 1996 og 1997. At beløbene er så store, skyldes bl.a., at den af MyTravel anvendte metode forøger transportens andel af pakkeprisen, og at transporten i henhold til gældende national lovgivning er undergivet nulsatsmoms.

10 Commissioners of Customs & Excise har afvist MyTravels anmodninger. Som de har anført for den forelæggende ret, fremgår det efter deres opfattelse af Madgett og Baldwin-dommen, at en metode baseret på markedsprisen ikke kan anvendes til at beregne den del af pakkeprisen, der vedrører egne ydelser, når den som i dette selskabs tilfælde samlet set ikke indebærer en fordel i form af enkelhed, giver et kunstigt tal for fortjenstmargenen med hensyn til ydelser købt hos tredjemand og ændrer momstilsvaret i betydeligt omfang. Endvidere finder de, at dommen udelukker en selektiv anvendelse af en sådan metode, og at beløbet på 153 GBP ikke er markedsprisen for flybilletter solgt som en del af en pakke.

11 MyTravel har derimod gjort gældende, at Domstolen i ovennævnte dom forkastede argumentet om, at omkostningskriteriet er en mere pålidelig indikator for prisen for de forskellige elementer i en pakke. Ifølge MyTravel kan det heller ikke kræves, at de to metoder fører til identiske momstilsvar, idet dette ville forpligte de erhvervsdrivende til at foretage begge beregninger. Hvad angår den omstændighed, at det er mere enkelt at anvende markedsprisen, er dette blot et forhold, som Domstolen tog i betragtning ved afgørelsen, og ikke en betingelse for at anvende metoden med markedsprisen.

12 MyTravel mener sig berettiget til at benytte metoden med markedsprisen, hvis blot der findes et egnet sammenligningsgrundlag herfor, hvilket er tilfældet for flyrejser. Sjette direktivs artikel 26 er efter selskabets opfattelse ikke til hinder for at kombinere den markedsprisbaserede metode med den omkostningsbaserede metode. Beløbet på 153 GBP afspejler gennemsnitsprisen for flybilletter, der ikke sælges som led i en pakke, og kan tjene som grundlag for vurdering af pakkerejser, idet Domstolen i Madgett og Baldwin-dommen ikke krævede, at den erhvervsdrivende skulle fastsætte markedsprisen for egne ydelser på grundlag af prisen for identiske ydelser, men på grundlag af prisen for tilsvarende ydelser.

13 VAT and Duties Tribunal, Manchester, har på dette grundlag udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål

»1) Kan en person, der organiserer turistrejser, og som har udfyldt sin momsangivelse for et regnskabsår efter metoden med de faktiske omkostninger, som på det pågældende tidspunkt var den eneste metode, der var fastsat i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, efterfølgende på ny beregne sin moms delvis på grundlag af markedsprisen som beskrevet i den nævnte doms præmis 46, og i givet fald under hvilke omstændigheder?

a) Kan en sådan person nærmere bestemt anvende markedsprisen selektivt i relation til forskellige regnskabsår, og i givet fald under hvilke omstændigheder?

b) I et tilfælde, hvor en sådan person sælger nogle af de egne ydelser, som indgår i hans pakkerejser, til kunder, som ikke køber en pakke (i dette

tilfælde flyrejser), men ikke sælger andre af de egne ydelser, som indgår i nogle af hans pakkerejser, til kunder, som ikke køber en pakke (i dette tilfælde krydstogter og indkvartering på campingpladser), kan han da

— anvende metoden med markedsprisen i relation til de pakkerejser (langt de fleste), hvor han kan fastsætte værdien af alle de egne ydelser, der indgår heri (i dette tilfælde flyrejser), på grundlag af salg foretaget til kunder, som ikke gør brug af pakken?

— såfremt der i pakken indgår egne ydelser, som han ikke sælger til kunder, som ikke køber en pakke (i dette tilfælde indkvartering på campingpladser og krydstogter), anvende metoden med markedsprisen til at fastsætte værdien af de egne ydelser, der sælges uden for pakken (i dette tilfælde flyrejserne), når det ikke har været muligt at fastsætte en markedspris for andre dele af pakken?

c) Skal den kombinerede anvendelse af metoderne være a) mere enkel, b) væsentlig mere enkel eller c) ikke væsentligt mere kompliceret?

d) Skal anvendelsen af metoden med markedsprisen give det samme eller næsten det samme momsbeløb som den omkostningsbaserede metode?

2) Er det under de foreliggende omstændigheder muligt at udskille den del af de egne ydelser, som vedrører de flyrejser, der sælges som en del af en pakkerejse,

på grundlag af enten a) gennemsnitsprisen for en flybillet plus rejsearrangørens gennemsnitlige fortjenstmargen på salg af flybilletter alene i det pågældende regnskabsår eller b) hans gennemsnitlige indtægt på salg af flybilletter alene i det pågældende regnskabsår?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

14 VAT and Duties Tribunal, Manchester, ønsker med det første spørgsmål, der er inddelt i flere dele, nærmere bestemt oplyst, om og under hvilke omstændigheder en person, der organiserer turistrejser, såsom MyTravel, på ny kan beregne den afgiftspligtige fortjenstmargen som omhandlet i sjette direktivs artikel 26 på grundlag af markedsprisen som beskrevet i Madgett og Baldwin-dommen.

Om den første del af det første spørgsmål

15 Det skal undersøges, om en person, der organiserer turistrejser, og som har udfyldt sin momsangivelse for en afgiftsperiode efter den metode, der er fastsat i den nationale lovgivning til gennemførelse af sjette direktiv, under henvisning til en dom afsagt af Domstolen på ny kan beregne sin moms efter den metode, der i denne dom anses for forenelig med direktivet.

16 Herved bemærkes, at Domstolen, når den under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 234 EF fortolker en fællesskabsretlig regel, skal belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden (jf. i denne retning dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 16, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 39, og af 13.1.2004, sag C-453/00, Kühne & Heitz, Sml. I, s. 837, præmis 21). Det forholder sig kun anderledes, når Domstolen undtagelsesvist i sin dom begrænser denne fortolknings tidsmæssige rækkevidde (jf. i denne retning Denkavit italiana-dommen, præmis 17, og dom af 29.11.2001, sag C-366/99, Griesmar, Sml. I, s. 9383, præmis 74. Jf. en senere anvendelse af disse principper på momsområdet dom af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 41-45).

17 En præjudiciel afgørelse kan få virkninger for retsforhold, der er opstået før dommens afsigelse. Heraf følger bl.a., at et forvaltningsorgan skal anvende en således fortolket fællesskabsretlig regel inden for rammerne af sin kompetence selv på retsforhold, der er opstået og stiftet, inden Domstolen afsagde den præjudicielle dom (jf. i denne retning Kühne & Heitz-dommen, præmis 22). Det tilkommer i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse af disse anmodninger. Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (jf. i denne retning dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, og af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 103).

18 Den første del af det første spørgsmål bør derfor besvares med, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, og som for en afgiftsperiode har udfyldt sin momsangivelse efter den metode, der er fastsat i den nationale lovgivning, som gennemfører sjette direktiv i national ret, efterfølgende på ny kan beregne sit

momstilsvar efter den metode, som Domstolen har anset for forenelig med fællesskabsretten, på de betingelser, der er fastsat i national ret, dog forudsat at disse overholder ækvivalens- og effektivitetsprincippet.

Om de andre dele af det første spørgsmål

19 Det skal for det første undersøges, om en afgiftspligtig person, der er omfattet af sjette direktivs artikel 26, kun kan fordele pakkeprisen efter metoden med markedsprisen for de egne ydelser, såfremt en sådan metode faktisk er mere enkel i den afgiftspligtige persons situation og giver et momstilsvar af lignende størrelse som det, der følger af den omkostningsbaserede metode.

20 Hvad for det første angår enkelthedskriteriet har MyTravel gjort gældende, at hvis anvendelsen af nævnte metode til beregning af momsen for et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, endvidere betinges af, at denne metode i den pågældende afgiftspligtiges særlige situation faktisk er mere enkel end den omkostningsbaserede metode, ville det indebære, at fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget, som er et væsentligt element i momssystemet, vil afhænge af en subjektiv og usikker vurdering.

21 Det Forenede Kongeriges regering har derimod gjort gældende, at en afgiftspligtig som MyTravel ikke kan ændre sine momsangivelser på grundlag af markedsprisen med den begrundelse, at selskabet uden særlige vanskeligheder kan udfylde momsangivelserne efter den omkostningsbaserede metode, og at denne ændring vil medføre en væsentlig nedsættelse af selskabets afgiftstilsvar.

22 Som generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, fremgår det af Madgett og Baldwin-dommens præmis 45, at grundene til, at Domstolen har anset metoden med markedsprisen for mere enkel, intet har at gøre med de særlige omstændigheder i denne sag.

23 Anvendelsen af kriteriet med markedsprisen er derfor ikke betinget af, at denne metode er mere enkel end den omkostningsbaserede metode.

24 Hvad angår momstilsvarets størrelse skal det undersøges, om anvendelsen af metoden med markedsprisen er betinget af, at den giver det samme eller næsten det samme momstilsvar som den omkostningsbaserede metode.

25 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at Domstolen i Madgett og Baldwin-dommens præmis 45 og 46, da den tillod anvendelse af metoden med markedsværdien, var påvirket af, at den forventede, at denne metode ville give et momstilsvar af lignende størrelse som det, der følger af den omkostningsbaserede metode.

26 Det bemærkes, at den omstændighed, at anvendelsen af disse to metoder medfører, at der beregnes et ensartet afgiftstilsvar, fremstår som et underordnet forhold, idet det i Madgett og Baldwin-dommens præmis 46 er fremført mellem bindestreger.

27 Desuden ville den modsatte fortolkning, som støttes af Det Forenede Kongeriges regering, have haft som virkning, at de afgiftspligtige personer efter at have udfærdiget deres afgiftsangivelse i overensstemmelse med metoden med markedsværdien ville være forpligtiget til under alle omstændigheder at foretage de nødvendige beregninger for at beregne momstilsvaret efter den omkostningsbaserede metode, hvorved anvendeligheden af metoden med markedsværdien ville blive begrænset.

28 Det er under disse omstændigheder ikke en betingelse for, at en afgiftspligtig person omfattet af sjette direktivs artikel 26, som mod betaling af et fast beløb sælger ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser til rejsende, kan anvende metoden med markedsprisen til at fordele dette faste beløb, at denne metode giver et momstilsvar af lignende størrelse som det, der følger af den omkostningsbaserede metode.

29 Det skal undersøges, om det beror på den afgiftspligtige persons skøn, om markedsprisen skal anvendes, når denne kan fastslås.

30 Det bemærkes, at det grundprincip, som momsen bygger på, består i, at formålet med ordningen for denne forbrugsafgift alene er at beskatte den endelige forbruger. Momsen er nøjagtigt proportional med prisen på goderne og tjenesteydelserne. Momsen skal opkræves af de afgiftspligtige for afgiftsmyndighederne på hvert stadium af produktions- og distributionsprocessen, og den skal indbetales til afgiftsmyndighederne. Ifølge systemets grundprincip og de nærmere regler for systemets funktion skal den moms, afgiftsmyndighederne modtager, således være lig med den afgift, der faktisk er opkrævet hos den endelige forbruger (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 18-24). Betingelserne for at anvende særordningen i sjette direktivs artikel 26 til fordel for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, når den afgiftspligtige mod betaling af et fast beløb sælger både ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser til den rejsende, kan ikke ændre ved dette grundprincip for momssystemet.

31 Det fremgår af Madgett og Baldwin-dommen, at metoden med markedsværdien kan anvendes, når det er muligt at udskille den del af pakkeprisen, der svarer til den egne ydelse, på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen. Dette må dog ikke føre til den konklusion, at en afgiftspligtig person kan anvende metoden efter eget skøn afhængig af, om en sådan anvendelse medfører en nedsættelse af den afgiftspligtige persons afgiftstilsvar i forhold til det, som anvendelse af den omkostningsbaserede metode ville føre til.

32 Den omstændighed, at afgiftspligtige personer tillægges en sådan rettighed, kan medføre, at de kunstigt forhøjer beskatningsgrundlaget for den del af pakken, der beskattes efter den laveste sats, og således skaber en konkurrencemæssig ulighed mellem erhvervsdrivende til fordel for dem, der har etableret hovedsædet for deres økonomiske aktiviteter eller et fast forretningssted i en medlemsstat, som beskatter visse transaktioner efter meget lave satser, endog efter nulsats, som f.eks. i Det Forenede Kongerige med hensyn til personbefordring. En sådan fortolkning kan derfor være i strid med princippet om momsens neutralitet.

33 Herved bemærkes, at fællesskabslovgiver, som det fremgår af niende betragtning til sjette direktiv, har ønsket en harmonisering af beskatningsgrundlaget, »for at anvendelsen af fællesskabssatsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i samtlige medlemsstater«. Denne harmonisering skal således sikre, at økonomisk og handelsmæssigt sammenlignelige situationer behandles på samme måde hvad angår anvendelsen af momssystemet. Denne harmonisering bidrager således til at sikre systemets neutralitet.

34 Som generaladvokaten har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ret i, at pakkeprisen skal fordeles mellem ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser på grundlag af markedsprisen for de egne ydelser, når denne kan fastslås. Som generaladvokaten også har anført i punkt 69 i forslaget til afgørelse, er det derimod vanskeligt helt at udelukke, at denne

løsning kan fraviges. Det kan derfor antages, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, der er i stand til at godtgøre, at den omkostningsbaserede metode giver et pålideligt billede af pakkeprisens sammensætning, kan fordele sine faste priser efter denne metode i stedet for at anvende metoden med markedspris.

35 Et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, som mod betaling af et fast beløb sælger ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser til den rejsende, skal derfor principielt beregne sine egne ydelsers andel af det faste beløb på grundlag af markedsprisen, når denne pris kan beregnes. Dette gælder dog ikke, hvis vedkommende er i stand til at godtgøre, at den omkostningsbaserede metode for den pågældende afgiftsperiode giver et pålideligt billede af pakkeprisens faktiske sammensætning.

36 Det tilkommer desuden de nationale afgiftsmyndigheder og i givet fald den nationale ret at vurdere, om det er muligt at udskille den del af pakkeprisen, der svarer til de egne ydelser, på grundlag af ydelsernes markedspris, og i den forbindelse at fastsætte, hvilket marked der er mest relevant.

37 Endelig ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt, hvorledes pakkeprisen skal fordeles, når den afgiftspligtige ikke er i stand til at fastlægge markedsprisen for visse egne ydelser, fordi han ikke sælger tilsvarende ydelser til kunder, der ikke gør brug af pakken. Den forelæggende ret ønsker derfor oplyst, om dette kriterium under disse omstændigheder alligevel kan anvendes på egne ydelser, hvis markedspris kan fastlægges.

38 Herved bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 77 i forslaget til afgørelse, at den omstændighed, at markedsprisen ikke kan fastlægges for samtlige

egne ydelser leveret af den afgiftspligtige, ikke kan begrunde, at dette kriterium ikke anvendes ved vurderingen af de ydelser, for hvilke markedsprisen kan beregnes. I så fald skal den afgiftspligtige ganske rigtigt fordele pakkeprisen efter begge beregningsmetoder for egne ydelser. Der er for så vidt ikke uovervindelige praktiske vanskeligheder ved således at kombinere de to metoder.

39 Selv om sjette direktivs artikel 26, som generaladvokaten har anført i punkt 79 i forslaget til afgørelse, har til formål at tilpasse momsreglerne til de særlige forhold, der præger rejsebureauvirksomhed, og således mindske de praktiske vanskeligheder, der kan hæmme denne virksomhed, er formålet med den ordning, der er indført ved artikel 26, i modsætning til ordningen for små virksomheder og landbrugsproducenter, ikke at forenkle de regnskabsmæssige krav, som det almindelige momssystem stiller. I artikel 26, stk. 3, bestemmes således, at hvis de transaktioner, der præsteres for disse erhvervsdrivende af andre afgiftspligtige personer, gennemføres såvel inden for som uden for Det Europæiske Fællesskab, skal kun den del af pakkeprisen, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses for afgiftsfri. Anvendelsen af en sådan bestemmelse kan ligeledes tvinge rejsebureauerne til at foretage forholdsvis tekniske opdelinger af pakkepriserne.

40 Der er under disse omstændigheder ikke tilstrækkeligt grundlag for i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende at forkaste anvendelsen af markedsprisen. En afgiftspligtig person kan derfor for samme afgiftsperiode anvende metoden med markedsprisen på visse ydelser og ikke på andre, hvis han ikke er i stand til at beregne markedsprisen for disse andre ydelser.

41 De andre dele af det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, og som mod betaling af et fast beløb sælger ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser til den rejsende, principielt skal beregne sine egne ydelsers andel af

det faste beløb på grundlag af markedsprisen, når denne pris kan beregnes. I så fald kan en afgiftspligtig alene anvende den omkostningsbaserede metode, såfremt han godtgør, at denne metode giver et pålideligt billede af pakkeprisens faktiske sammensætning. Anvendelsen af markedsprisen er ikke betinget af, at denne metode er mere enkel end den omkostningsbaserede metode, eller af, at den giver det samme eller nogenlunde det samme momstilsvar som den omkostningsbaserede metode. Derfor:

— kan et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, ikke efter eget skøn anvende metoden med markedsprisen

— finder sidstnævnte metode anvendelse på egne ydelser, hvis markedspris kan fastlægges, også selv om prisen for visse egne ydelser inden for pakken ikke kan fastlægges for samme beskatningsperiode, fordi den afgiftspligtige ikke sælger tilsvarende ydelser uden for pakken.

Om det andet spørgsmål

42 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er muligt at udskille den del af de egne ydelser, som vedrører de flyrejser, der sælges som en del af en pakkerejse, på grundlag af enten gennemsnitsprisen for en flybillet plus rejsearrangørens gennemsnitlige fortjenstmargen ved salg af flybilletter alene i det pågældende regnskabsår eller hans gennemsnitlige indtægt på salg af flybilletter alene i det pågældende regnskabsår.

43 Det bemærkes, at Domstolen i henhold til artikel 234 EF ikke har kompetence til at anvende fællesskabsregler på et bestemt tilfælde, men kun til at udtale sig om fortolkningen af EF-traktaten og retsakter vedtaget af Fællesskabets institutioner (jf. bl.a. dom af 15.7.1964, sag 100/63, Van der Veen, Sml. 1954-1964, s. 527, org.ref.: Rec. s. 1105, på s. 1121, af 2.12.1964, sag 24/64, Dingemans, Sml. 1954-1964, s. 557, org.ref.: Rec s. 1259, på s. 1273, af 22.10.1998, forenede sager C-9/97 og C-118/97, Jokela og Pitkäranta, Sml. I, s. 6267, præmis 30, af 25.2.1999, sag C-86/97, Trans-Ex-Import, Sml. I, s. 1041, præmis 15, af 7.9.1999, sag C-61/98, De Haan, Sml. I, s. 5003, præmis 29, og af 10.5.2001, sag C-203/99, Veedfald, Sml. I, s. 3569, præmis 31). Det andet spørgsmål skal dog ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 26 og under hensyn til det allerede oplyste om, hvorledes pakkeprisen fordeles, når den afgiftspligtige leverer ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser, besvares, for så vidt som det drejer sig om, hvorvidt gennemsnitspriser kan lægges til grund for beregningen af markedsprisen.

44 Herved er der, som generaladvokaten har anført i punkt 86 i forslaget til afgørelse, intet til hinder for en sådan praksis. En gennemsnitspris kan vise sig at være mere repræsentativ, når der som i den foreliggende sag er store udsving i priserne for tilsvarende ydelser, der ikke sælges som en del af en pakke. Den forelæggende ret, som det i hvert enkelt tilfælde påhviler at fastslå, hvilken pris der er mest i overensstemmelse med sjette direktivs ånd, kan således lovligt fastlægge markedsprisen for de flyrejser, MyTravel sælger som led i en pakkerejse, ud fra den gennemsnitlige salgspris for de flybilletter, den afgiftspligtige sælger til samme eller en lignende destination. Det påhviler den forelæggende ret at foretage de nødvendige korrektioner i disse gennemsnitsværdier for at tage hensyn til f.eks., at flybilletter tilbydes de rejsendes børn gratis eller til nedsat pris, når der er tale om pakkerejser.

45 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at det under hensyn til omstændighederne i hovedsagen tilkommer den forelæggende ret at fastlægge markedsprisen for de flyrejser, der i hovedsagen er solgt som led i en pakkerejse. Den forelæggende ret kan beregne denne markedspris ud fra gennemsnitspriser. I denne

forbindelse kan markedet for pladser, der er solgt til andre personer, der organiserer turistrejser, være det mest relevante marked.

Sagens omkostninger

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, og som for en afgiftsperiode har udfyldt sin merværdiafgiftsangivelse efter den metode, der er fastsat i den nationale lovgivning, som gennemfører Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag i national ret, kan efterfølgende på ny beregne sit momstilsvar efter den metode, som Domstolen har anset for forenelig med fællesskabsretten, på de betingelser, der er fastsat i national ret, dog forudsat, at disse overholder ækvivalens- og effektivitetsprincippet.**

2) **Artikel 26 i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, og som mod betaling af et fast**

beløb sælger ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser til den rejsende, principielt skal beregne sine egne ydelsers andel af det faste beløb på grundlag af markedsprisen, når denne pris kan beregnes. I så fald kan en afgiftspligtig alene anvende den omkostningsbaserede metode, såfremt han godtgør, at denne metode giver et pålideligt billede af pakkeprisens faktiske sammensætning. Anvendelsen af markedsprisen er ikke betinget af, at denne metode er mere enkel end den omkostningsbaserede metode, eller af, at den giver det samme eller nogenlunde det samme momstilsvar som den omkostningsbaserede metode. Derfor:

— **kan et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, ikke efter eget skøn anvende metoden med markedsprisen**

— **finder sidstnævnte metode anvendelse på egne ydelser, hvis markedspris kan fastlægges, også selv om prisen for visse egne ydelser inden for pakken ikke kan fastlægges for samme beskatningsperiode, fordi den afgiftspligtige ikke sælger tilsvarende ydelser uden for pakken.**

3) **Det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til omstændighederne i hovedsagen at fastlægge markedsprisen for de flyrejser, der i hovedsagen er solgt som led i en pakkerejse. Den forelæggende ret kan beregne denne markedspris ud fra gennemsnitspriser. I denne forbindelse kan markedet for pladser, der er solgt til andre personer, der organiserer turistrejser, være det mest relevante marked.**

Underskrifter