ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 oktober 2005 *

In zaak C-291/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, Manchester (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 30 juni 2003, ingekomen bij het Hof op 4 juli 2003, in de procedure

MyTravel plc

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur), J.-P. Puissochet, S. von Bahr en U. Lõhmus, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: M. M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 25 november 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— MyTravel plc, vertegenwoordigd door N. Gibbon, Solicitor, en J. Woolf, Barrister,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. Manji als gemachtigde, en bijgestaan door N. Paines, QC,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 mei 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap MyTravel plc (hierna: „MyTravel") en de Commissioners of Customs & Excise over de toepasbaarheid van de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn op deze vennootschap, na het arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229).

Toepasselijke bepalingen

3 Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") voor het merendeel van de diensten „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde [...]".

4 Artikel 26 van deze richtlijn, waarbij een bijzondere regeling is ingesteld voor de handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren (touroperators), luidt als volgt:

„1. De lidstaten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voorzover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (tour-operators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast [in] de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

3. Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. Indien deze handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.

4. De bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde die het reisbureau worden aangerekend door andere belastingplichtigen voor de in lid 2 bedoelde handelingen die de reizigers rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden."

5 Artikel 26 van de Zesde richtlijn is in nationaal recht omgezet bij artikel 53 van de wet van 1994 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Value Added Tax Act 1994), alsmede bij besluit van 1987 betreffende de BTW van toepassing op touroperators [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987]. De nationale regeling is nader gepreciseerd bij circulaire 709/5/88, en vervolgens circulaire 709/5/96, van de Commissioners of Customs & Excise, BTW-regeling betreffende de winstmarge van touroperators (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice;

hierna: „TOMS"). Volgens deze regeling moet het totaalbedrag dat de reisorganisator of de touroperator ontvangt, tussen de van derden betrokken prestaties en de eigen prestaties worden opgesplitst naar verhouding van de werkelijke kosten van elk onderdeel.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

6 MyTravel organiseert pakketvakanties in het buitenland. Deze vennootschap betrekt stelselmatig het verblijf van derden, doch aangezien zij haar eigen luchtvaartmaatschappij heeft, verzekert zij over het algemeen het vervoer van de reizigers naar hun vakantiebestemming. Zij verkoopt aan het publiek tevens vliegtuigtickets per stuk, welke „seat only" worden genoemd, hetgeen plaatsen op vluchten met haar eigen vliegtuig zijn dan wel plaatsen die van andere maatschappijen zijn betrokken, en bovendien verkoopt zij plaatsen aan andere reisorganisatoren, aangeduid als „broked seats". Zij heeft haar BTW-schuld over 1995-1999 aangegeven onder toepassing van de TOMS-methode. Na het arrest Madgett en Baldwin heeft zij haar BTW-schuld over 1995-1997 herberekend op basis van de marktwaarde van de in het kader van de pakketvakanties verkochte plaatsen.

7 Voor de berekening van deze marktwaarde heeft MyTravel twee methoden gebruikt. Voor 1995, en — naar het schijnt — ook voor 1996, heeft zij als uitgangspunt genomen de kosten van de in het kader van de pakketten verkochte vliegtickets waarbij zij een percentuele winstmarge heeft opgeteld gelijk aan de winstmarge die zij stelt te hebben gehaald op de „seat only"-verkoop in dezelfde periode. Gedurende 1995 heeft MyTravel tegen een pakketprijs tevens vakanties verkocht met cruises, met terbeschikkingstelling van een auto (fly-drive) en met kampeerplaatsen (campingvluchten). Zij heeft haar belastingschuld echter alleen voor de vliegreizen herberekend met toepassing van het marktwaardecriterium, aangezien zij meende geen geschikte vergelijkingsbasis te hebben voor de andere eigen prestaties.

8 Voor 1997 heeft MyTravel op basis van een intern document, het zogeheten rapport inzake de rentabiliteit van de verbindingen („Route Profitability Report"), de gemiddelde algemene opbrengst die zij uit de niet als onderdeel van een pakket verkochte vliegtickets heeft behaald, op 153 GBP gewaardeerd. Volgens MyTravel geldt dit bedrag voor alle verkochte tickets.

9 Na op deze grondslagen de kosten van de in het kader van pakketvakanties verkochte vliegtickets te hebben herberekend, heeft MyTravel de Commissioners of Customs & Excise verzocht 212 000 GBP, 2 004 857 GBP en 711 051 GBP over respectievelijk 1995 tot en met 1997 terug te betalen. De grote omvang van deze bedragen is met name te wijten aan het feit dat de door MyTravel gehanteerde methode tot gevolg heeft dat het gedeelte van de pakketprijs dat aan het vervoer wordt toegerekend wordt vergroot, en aan het feit dat daarvoor volgens het toepasselijke nationale recht een nultarief geldt.

10 De Commissioners of Customs & Excise hebben de verzoeken van MyTravel afgewezen. Zoals zij voor de verwijzende rechter hebben betoogd, blijkt volgens hen uit het reeds aangehaalde arrest Madgett en Baldwin dat de marktwaardemethode niet kan worden gebruikt ter bepaling van het gedeelte van het pakket dat de eigen prestaties betreft, wanneer, zoals in het geval van deze vennootschap, zij niet het voordeel van de eenvoud heeft, een kunstmatig bedrag voor de winstmarge op de van derden betrokken prestaties oplevert en het bedrag van de BTW-schuld aanzienlijk wijzigt. Voorts hebben zij betoogd dat dit arrest niet toestaat dat een dergelijke methode selectief wordt toegepast en dat het bedrag van 153 GBP niet de marktwaarde van de in het kader van de pakketten verkochte plaatsen op vluchten vertegenwoordigt.

11 MyTravel heeft daarentegen uiteengezet dat het Hof in genoemd arrest het argument heeft afgewezen dat het criterium van de werkelijke kosten een betrouwbaardere maatstaf zou vormen voor de waarde van de verschillende bestanddelen van een pakket. Zij heeft tevens betoogd dat niet kan worden vereist dat de twee methoden tot identieke BTW-schulden leiden, aangezien dit de marktdeelnemers zou verplichten de berekeningen volgens beide methoden te verrichten. De in het arrest aanvaarde reden in verband met de grotere eenvoud van de marktwaardemethode, vormt voorts slechts een factor waarmee rekening wordt gehouden om tot de gekozen oplossing te komen, en niet een voorwaarde die voor het hanteren van deze methode geldt.

12 MyTravel meent de marktwaardemethode te mogen gebruiken indien zij over een afdoende vergelijkingsbasis beschikt, hetgeen het geval is voor de vliegreizen, en artikel 26 van de Zesde richtlijn verzet zich er volgens haar niet tegen dat zij zowel deze methode als de methode van de werkelijke kosten gebruikt. Wat het bedrag van 153 GBP betreft, dit geeft de gemiddelde waarde weer van de als „seat only" verkochte vliegtickets en kan dienen als beoordelingbasis voor de in het kader van pakketten verstrekte reizen, nu het Hof in het arrest Madgett en Baldwin niet heeft vereist dat de marktdeelnemer de marktwaarde van de eigen prestaties in verhouding tot identieke prestaties vaststelt, maar op basis van soortgelijke prestaties.

13 In die omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

„1) Mag een touroperator die zijn BTW over een boekjaar heeft voldaan volgens de methode van de werkelijke kosten, welke de enige methode is volgens de nationale regeling tot omzetting van de richtlijn, naderhand zijn BTW-schuld herberekenen gedeeltelijk overeenkomstig de in punt 46 van [het] arrest [Madgett en Baldwin] beschreven marktwaardemethode, en zo ja, onder welke omstandigheden?

a) Mag een dergelijke touroperator in het bijzonder de marktwaardemethode selectief hanteren met betrekking tot verschillende boekjaren, en zo ja, onder welke omstandigheden?

b) Indien de touroperator sommige van de eigen prestaties die onderdeel van zijn pakketten vormen, los van een pakket aan het publiek verkoopt (in casu

vluchten), doch andere eigen prestaties in enkele van zijn pakketreizen niet los van een pakket verkoopt (in casu cruises en kampeerplaatsen), mag hij dan:

— de marktwaardemethode hanteren met betrekking tot deze pakketten (het overgrote deel) wanneer hij de waarde van al zijn eigen prestaties (in casu vluchten) op basis van zijn verkoop aan het publiek los van een pakket kan bepalen;

— in de gevallen waarin het pakket eigen prestaties omvat die de touroperator niet los van een pakket aan het publiek verkoopt (in casu kampeerplaatsen en cruises), de marktwaardemethode hanteren om de waarde te bepalen van die eigen prestaties die hij aan het publiek verkoopt (in casu de vluchten), indien het niet mogelijk was de marktwaarde voor andere onderdelen van het pakket te bepalen?

c) Moet het hanteren van de combinatie van methoden a) eenvoudiger, b) aanmerkelijk eenvoudiger, dan wel c) niet aanmerkelijk ingewikkelder zijn?

d) Moet de marktwaardemethode tot dezelfde of zeer soortgelijke BTW-schuld leiden als de op de kosten gebaseerde methode?

2) Is het in de omstandigheden van het onderhavige geval mogelijk om dat gedeelte van de eigen prestaties te identificeren dat betrekking heeft op vluchten die als onderdeel van een pakketvakantie worden verkocht door uit te gaan a)

van de gemiddelde kosten van een plaats op een vlucht, vermeerderd met de gemiddelde marge die een touroperator op ‚seat only'-verkoop heeft gehaald in het betrokken boekjaar, dan wel b) van de gemiddelde opbrengst die de touroperator uit de ‚seat only'-verkoop in het betrokken boekjaar heeft gehaald?"

De prejudiciële vragen

De eerste vraag

14 Met zijn eerste vraag, die in verschillende onderdelen is opgesplitst, wenst het VAT and Duties Tribunal, Manchester, in wezen te vernemen of, en zo ja onder welke voorwaarden, een touroperator zoals MyTravel de belastbare winstmarge in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn mag herberekenen volgens de in het reeds aangehaalde arrest Madgett en Baldwin beschreven marktwaardemethode.

Eerste onderdeel van de eerste vraag

15 Onderzocht dient te worden of een touroperator die zijn BTW-aangifte over een heffingstijdvak heeft gedaan onder gebruikmaking van de bij de nationale regeling tot omzetting van de Zesde richtlijn bepaalde methode, het recht heeft om op basis van een arrest van het Hof zijn BTW-schuld te herberekenen volgens de methode die in dat arrest conform die richtlijn is geoordeeld.

16 In dit verband zij eraan herinnerd dat wanneer het Hof in het kader van de hem bij artikel 234 EG verleende bevoegdheid een bepaling van gemeenschapsrecht uitlegt, het de betekenis en de strekking van deze bepaling zoals zij sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan had moeten worden verstaan en toegepast, preciseert (zie in die zin arresten van 27 maart 1980, Denkavit Italiana, 61/79, Jurispr. blz. 1205, punt 16; 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 39, en 13 januari 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, Jurispr. blz. I-837, punt 21). Dit is slechts anders indien het Hof in zijn arrest, bij uitzondering, de strekking van deze uitlegging in de tijd beperkt (zie in die zin arresten Denkavit Italiana, reeds aangehaald, punt 17; 29 november 2001, Griesmar, C-366/99, Jurispr. blz. I-9383, punt 74, en voor een recente toepassing van deze beginselen op BTW-gebied, 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis, C-453/02 en C-462/02, Jurispr. blz. I-1131, punten 41-45).

17 Een arrest dat ingevolge een verzoek om een prejudiciële beslissing wordt gewezen, bedoelt gevolgen te hebben voor de rechtsverhoudingen die vóór het wijzen ervan zijn ontstaan. Daaruit volgt met name dat een aldus uitgelegd gemeenschapsrechtelijk voorschrift door een administratief orgaan in het kader van zijn bevoegdheden zelfs moet worden toegepast op rechtsverhoudingen die vóór de uitspraak van het arrest van het Hof waarbij de prejudiciële vraag wordt beantwoord, zijn ontstaan en gevormd (zie in die zin arrest van 13 januari 2004, Kühne & Heitz, reeds aangehaald, punt 22). Bij het ontbreken van een gemeenschapsregeling op het gebied van verzoeken tot belastingteruggaaf, is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze verzoeken kunnen worden gedaan, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor gelijksoortige vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (zie in die zin arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12, en 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punt 103).

18 In die omstandigheden dient op het eerste onderdeel van de eerste vraag te worden geantwoord dat een reisbureau dat of een touroperator die voor een heffingstijdvak zijn BTW-aangifte heeft gedaan onder gebruikmaking van de methode die is voorgeschreven bij de nationale regeling waarbij de Zesde richtlijn in nationaal recht

is omgezet, onder de door zijn nationale recht gestelde voorwaarden, welke de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid moeten eerbiedigen, zijn BTW-schuld mag herberekenen volgens de methode die het Hof in overeenstemming met het gemeenschapsrecht heeft verklaard.

De andere bestanddelen van de eerste vraag

19 In de eerste plaats dient te worden onderzocht of voor de opsplitsing van de pakketprijs door een onder artikel 26 van de Zesde richtlijn vallende belastingplichtige, onder gebruikmaking van het marktwaardecriterium voor zijn eigen prestaties, de voorwaarde geldt dat dit gebruik in de specifieke situatie van deze belastingplichtige inderdaad eenvoudiger is en dat het resulteert in een BTW-schuld die vergelijkbaar is met die welke op basis van het criterium van de werkelijke kosten zou zijn verkregen.

20 Wat om te beginnen het criterium van de eenvoud betreft, merkt MyTravel op dat indien aan het gebruik van die methode voor de bepaling van de door een reisbureau of een touroperator verschuldigde BTW de voorwaarde wordt verbonden dat deze methode in de specifieke situatie van iedere belastingplichtige inderdaad eenvoudiger is dan de op de werkelijke kosten gebaseerde methode, dit erop neer zou komen dat de vaststelling van de maatstaf van heffing, een wezenlijk bestanddeel van het BTW-stelsel, afhankelijk zou worden gesteld van een beoordeling die zich kenmerkt door onzekerheid en door een zekere mate van subjectiviteit.

21 De regering van het Verenigd Koninkrijk daarentegen betoogt dat een belastingplichtige zoals MyTravel zijn BTW-aangiften niet kan wijzigen door het marktwaardecriterium toe te passen, aangezien hij in staat is geweest deze aangiften zonder bijzondere moeilijkheden onder gebruikmaking van het criterium van de werkelijke kosten op te stellen, en deze wijziging meebrengt dat zijn belastingschuld aanzienlijk wordt verlaagd.

22 Zoals de advocaat-generaal in punt 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, volgt uit het onderzoek van punt 45 van het arrest Madgett en Baldwin, dat de redenen waarom het Hof heeft vastgesteld dat de marktwaardemethode het voordeel van de eenvoud heeft, niet opgaan voor de specifieke omstandigheden van de onderhavige zaak.

23 In die omstandigheden geldt voor gebruikmaking van het marktwaardecriterium niet de voorwaarde dat dit eenvoudiger is dan gebruikmaking van de methode van de werkelijke kosten.

24 Wat vervolgens de hoogte van de BTW-schuld betreft, dient te worden onderzocht of voor gebruikmaking van de marktwaardemethode de voorwaarde geldt dat deze methode resulteert in een identieke of soortgelijke BTW als die welke zou zijn verkregen onder gebruikmaking van de methode van de werkelijke kosten.

25 De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt dat het Hof in de punten 45 en 46 van het arrest Madgett en Baldwin, voorzover het gebruikmaking van de marktwaardemethode heeft toegestaan, zich heeft laten leiden door de verwachting dat deze methode een vergelijkbare BTW-schuld zou opleveren als die welke volgens de methode van de werkelijke kosten zou zijn berekend.

26 Vastgesteld dient te worden dat de omstandigheid dat het gebruik van deze twee methoden tot de berekening van een soortgelijke BTW-schuld leidt, een element ten overvloede blijkt te zijn, nu dit in punt 46 van het arrest Madgett en Baldwin, tussen gedachtestreepjes staat.

27 Bovendien zou de door de regering van het Verenigd Koninkrijk verkozen tegenovergestelde uitlegging, tot gevolg hebben dat de belastingplichtigen verplicht zouden zijn om na hun belastingaangifte volgens de marktwaardemethode te hebben opgesteld, hoe dan ook de handelingen te verrichten die nodig zijn voor de berekening van de BTW volgens de methode van de werkelijke kosten, zodat het nut van de marktwaardemethode wordt beperkt.

28 Indien een onder artikel 26 van de Zesde richtlijn vallende belastingplichtige die reizigers tegen een pakketprijs van derden betrokken prestaties en eigen prestaties levert, het marktwaardecriterium toepast om deze pakketprijs op te splitsen, geldt hiervoor dus niet de voorwaarde dat dit resulteert in een BTW-schuld die vergelijkbaar is met die welke onder toepassing van het criterium van de werkelijke kosten zou zijn verkregen.

29 Onderzocht dient te worden of de belastingplichtige, wanneer de marktwaarde kan worden vastgesteld, mag kiezen of hij al dan niet het marktwaardecriterium toepast.

30 Het basisbeginsel waarop de BTW berust is dat dit stelsel van belasting op de consumptie uitsluitend op de eindverbruiker drukt. De BTW is strikt evenredig aan de prijs van de goederen en van de diensten en zij wordt door belastingplichtigen in elke fase van het productie- of distributieproces geïnd voor rekening van de fiscus waaraan zij deze moeten afdragen. Volgens het basisbeginsel van dit stelsel en zijn wijze van functioneren, moet de door de belastingautoriteiten te ontvangen BTW gelijk zijn aan de daadwerkelijk van de eindverbruiker geïnde belasting (zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punten 18-24). De voorwaarden voor toepassing van de bijzondere regeling die bij artikel 26 van de Zesde richtlijn voor reisbureaus en touroperators is ingesteld, wanneer de belastingplichtige de reiziger tegen betaling van een pakketprijs zowel van derden betrokken prestaties als eigen prestaties verstrekt, mogen aan dit basisbeginsel van het BTW-stelsel niet afdoen.

31 Blijkens het arrest Madgett en Baldwin mag de marktwaardemethode worden gekozen wanneer het gedeelte van het pakket dat de eigen prestaties betreft, kan worden bepaald op basis van de marktwaarde van soortgelijke prestaties als die welke deel uitmaken van het pakket. Dit dient er echter niet toe te leiden dat wordt aanvaard dat een belastingplichtige deze methode naar vrije keuze mag toepassen, naargelang een dergelijke toepassing al dan niet tot gevolg heeft dat zijn belastingschuld wordt verlaagd ten opzichte van de schuld die toepassing van de methode van de werkelijke kosten zou opleveren.

32 Indien de belastingplichtigen een dergelijke bevoegdheid zou worden verleend, zou dit tot gevolg kunnen hebben dat zij de maatstaf van heffing waarvoor het laagste tarief geldt, kunstmatig mogen vergroten, waardoor ongelijkheid wordt gecreëerd in de mededinging tussen marktdeelnemers, ten gunste van degenen die de zetel van hun bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting in een lidstaat hebben die bepaalde handelingen met zeer verlaagde tarieven of zelfs met het nultarief belast, zoals in het Verenigd Koninkrijk voor personenvervoer het geval is. Een dergelijke uitlegging zou bijgevolg indruisen tegen het beginsel van neutraliteit van de BTW.

33 In dit verband zij in herinnering gebracht dat de gemeenschapswetgever blijkens de negende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, wilde dat de maatstaf van de heffing werd geharmoniseerd „opdat de toepassing van het communautaire tarief op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt". Deze harmonisatie bedoelt dus te waarborgen dat situaties die uit economisch of handelsoogpunt soortgelijk zijn, voor toepassing van het BTW-stelsel gelijk worden behandeld. Deze harmonisatie draagt er aldus toe bij de neutraliteit van dit stelsel te waarborgen.

34 Zoals de advocaat-generaal in punt 68 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het standpunt van de Commissie van de Europese Gemeenschappen gerechtvaardigd dat de pakketprijs in de van derden betrokken prestaties en de eigen prestaties moet worden opgesplitst op basis van de marktwaarde van laatstgenoemde prestaties, telkens wanneer deze waarde kan worden vastgesteld. Zoals de advocaat-generaal in

punt 69 van die conclusie tevens heeft opgemerkt is daarentegen moeilijk volledig uit te sluiten dat afwijkingen van deze oplossing mogelijk zijn. Derhalve kan worden aanvaard dat een reisbureau dat of een touroperator die kan bewijzen dat de methode van de werkelijke kosten de reële samenstelling van het pakket getrouw weergeeft, zijn pakketprijzen mag opsplitsen onder gebruikmaking van deze methode in plaats van de marktwaardemethode.

35 In deze omstandigheden moet een reisbureau dat of een touroperator die de reizigers tegen betaling van een pakketprijs zowel van derden betrokken prestaties als eigen prestaties levert, in beginsel het gedeelte van de pakketprijs dat zijn eigen prestaties betreft bepalen op basis van de marktwaarde, wanneer deze waarde kan worden vastgesteld, tenzij hij kan aantonen dat de methode van de werkelijke kosten voor het betrokken heffingstijdvak de werkelijke samenstelling van het pakket getrouw weergeeft.

36 Voorts staat het aan de nationale belastingdienst, en in voorkomend geval aan de nationale rechter, om te beoordelen of het mogelijk is het gedeelte van het pakket dat de eigen prestaties betreft op basis van hun marktwaarde te bepalen, en om in deze context de meest geschikte markt te bepalen.

37 In de laatste plaats vraagt de verwijzende rechter in wezen hoe de pakketprijs moet worden opgesplitst indien de belastingplichtige niet in staat is de marktwaarde van bepaalde eigen prestaties vast te stellen omdat hij geen soortgelijke prestaties los van een pakket verkoopt. De verwijzende rechter vraagt derhalve of dit criterium in dergelijke omstandigheden niettemin geldt voor de eigen prestaties waarvoor de marktwaarde wel kan worden bepaald.

38 Zoals de advocaat-generaal in punt 77 van zijn conclusie in dit verband heeft opgemerkt, kan de omstandigheid dat de marktwaarde niet voor alle door de belastingplichtige geleverde eigen prestaties kan worden vastgesteld, geen recht-

vaardiging vormen om dit criterium niet toe te passen voor de beoordeling van de prestaties waarvan deze waarde wel kan worden gekend. In een dergelijke situatie is de belastingplichtige weliswaar gedwongen de pakketprijs onder gebruikmaking van de twee berekeningsmethoden voor de eigen prestaties op te splitsen. De aldus gecombineerde toepassing van de beide methoden zou echter geen onoverkomelijke praktische problemen mogen opleveren.

39 Zoals de advocaat-generaal voorts in punt 79 van die conclusie heeft opgemerkt, heeft artikel 26 van de Zesde richtlijn weliswaar tot doel de op het gebied van de BTW geldende voorschriften aan te passen aan de bijzonderheden van de activiteit van een reisbureau en de praktische moeilijkheden die deze activiteit zouden kunnen belemmeren, te verminderen, doch de bij dit artikel ingestelde regeling beoogt niet, anders dan die welke ten gunste van kleine ondernemingen en landbouwproducenten is ingesteld, de boekhoudvereisten die het normale BTW-stelsel meebrengt, te vereenvoudigen. Dit artikel bepaalt aldus in lid 3 dat wanneer de handelingen waarvoor deze marktdeelnemer een beroep doet op andere belastingplichtigen, zowel binnen als buiten de Europese Gemeenschap worden verricht, alleen het gedeelte van de pakketprijs betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld mag worden beschouwd. Toepassing van deze bepaling kan de reisbureaus tevens verplichten relatief technische opsplitsingen te maken van hun pakketten.

40 In die omstandigheden is er in een geval zoals dat in het hoofdgeding geen toereikende rechtvaardiging om af te zien van toepassing van het marktwaardecriterium. Een belastingplichtige kan dus in het kader van een en hetzelfde heffingstijdvak het marktwaardecriterium op bepaalde prestaties wel en op andere niet toepassen wanneer hij niet in staat is de marktwaarde van deze andere prestaties vast te stellen.

41 Op de andere onderdelen van de eerste vraag dient dus te worden geantwoord dat artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een reisbureau dat of een touroperator die de reiziger tegen betaling van een pakketprijs zowel van derden betrokken prestaties als zelf verrichte prestaties levert, in beginsel het gedeelte van het pakket dat zijn eigen prestaties betreft op basis van hun

marktwaarde moet bepalen, indien deze waarde kan worden vastgesteld. In een dergelijk geval mag de belastingplichtige het criterium van de werkelijke kosten enkel toepassen indien hij aantoont dat dit criterium de werkelijke samenstelling van het pakket getrouw weergeeft. Voor toepassing van het marktwaardecriterium geldt niet de voorwaarde dat dit eenvoudiger is dan de methode van de werkelijke kosten en evenmin de voorwaarde dat dit resulteert in een identieke of vergelijkbare BTW-schuld als die welke de methode van de werkelijke kosten zou hebben opgeleverd. Bijgevolg:

— heeft een reisbureau of touroperator niet de keuze om al dan niet de marktwaardemethode te gebruiken, en

— moet laatstgenoemde methode worden toegepast op de eigen prestaties waarvan de marktwaarde kan worden vastgesteld, zelfs indien in het kader van een en hetzelfde heffingstijdvak de waarde van bepaalde eigen onderdelen van het pakket niet kan worden vastgesteld omdat de belastingplichtige geen soortgelijke prestaties los van een pakket verkoopt.

De tweede vraag

42 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het in de omstandigheden van het hoofdgeding mogelijk is om dat gedeelte van de eigen prestaties te identificeren dat betrekking heeft op de vliegreizen die in het kader van pakketvakanties worden verkocht, door uit te gaan hetzij van de gemiddelde kosten van een plaats op een vlucht vermeerderd met de gemiddelde winstmarge die de touroperator gedurende het betrokken boekjaar over de „seat only"-verkoop heeft behaald, hetzij van de gemiddelde opbrengst die de touroperator uit de „seat only"-verkoop in datzelfde boekjaar heeft behaald.

43 Er zij aan herinnerd dat het Hof in het kader van artikel 234 EG niet bevoegd is om de bepalingen van gemeenschapsrecht op een concreet geval toe te passen, maar enkel om uitspraak te doen over de uitlegging van het EG-Verdrag en de handelingen van de gemeenschapsinstellingen (zie met name arresten van 15 juli 1964, Van der Veen, 100/63, Jurispr. blz. 1161, op blz. 1177; 2 december 1964, Dingemans, 24/64, Jurispr. blz 1321, op blz. 1335; 22 oktober 1998, Jokela en Pitkäranta, C-9/97 en C-118/97, Jurispr. blz. I-6267, punt 30; 25 februari 1999, Trans-Ex-Import, C-86/97, Jurispr. blz. I-1041, punt 15; 7 september 1999, De Haan, C-61/98, Jurispr. blz. I-5003, punt 29, en 10 mei 2001, Veedfald, C-203/99, Jurispr. blz. I-3569, punt 31). Niettemin dient in het kader van de uitlegging van artikel 26 van de Zesde richtlijn en gelet op de reeds verstrekte gegevens over de manier waarop de pakketprijs moet worden opgesplitst wanneer de belastingplichtige zowel van derden betrokken prestaties als eigen prestaties levert, de tweede vraag te worden beantwoord voorzover daarmee wordt gevraagd of voor de vaststelling van de marktwaarde van gemiddelde waarden mag worden uitgegaan.

44 Zoals de advocaat-generaal in punt 86 van zijn conclusie in dit verband heeft opgemerkt, staat niets aan een dergelijke praktijk in de weg. Een gemiddelde waarde kan meer representatief blijken te zijn wanneer, zoals in het hoofdgeding, de prijzen van de soortgelijke prestaties die los van een pakket worden verkocht, sterk uiteenlopen. De verwijzende rechter, die in het concrete geval moet bepalen welke waarde het best met de strekking van de Zesde richtlijn strookt, kan de marktwaarde van de door MyTravel in het kader van haar pakketvakanties verkochte vliegreizen dus rechtmatig bepalen op basis van de gemiddelde verkoopprijs van de door deze belastingplichtige voor dezelfde of een vergelijkbare bestemming verkochte vliegtickets. Het staat aan deze rechter om op deze gemiddelden de noodzakelijke correcties aan te brengen om rekening te houden met bijvoorbeeld het feit dat, in het kader van de pakketten, voor de kinderen van de reizigers plaatsen op vluchten gratis of tegen een verlaagd tarief worden aangeboden.

45 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat het aan de verwijzende rechter staat om gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding de marktwaarde te bepalen van de vliegreizen die in het hoofdgeding in het kader van de pakketvakanties worden verstrekt. Deze rechter mag die waarde op basis van

gemiddelden bepalen. In deze context kan de markt gebaseerd op de aan andere touroperators verkochte plaatsen, de meest geschikte markt vormen.

Kosten

46 Ten aanzien van partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Een reisbureau dat of een touroperator die voor een heffingstijdvak zijn aangifte voor de belasting over de toegevoegde waarde heeft gedaan onder gebruikmaking van de methode die is voorgeschreven bij de nationale regeling tot omzetting van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, mag onder de door zijn nationale recht gestelde voorwaarden, welke de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid moeten eerbiedigen, zijn schuld voor de belasting over de toegevoegde waarde herberekenen volgens de methode die het Hof in overeenstemming met het gemeenschapsrecht heeft verklaard.**

2) **Artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat een reisbureau dat of een touroperator die de reiziger tegen betaling van een pakketprijs zowel van derden betrokken prestaties als zelf verrichte prestaties levert, in beginsel het gedeelte van het pakket dat zijn eigen**

prestaties betreft op basis van hun marktwaarde moet bepalen, indien deze waarde kan worden vastgesteld. In een dergelijk geval mag de belastingplichtige het criterium van de werkelijke kosten enkel toepassen indien hij aantoont dat dit criterium de werkelijke samenstelling van het pakket getrouw weergeeft. Voor toepassing van het marktwaardecriterium geldt niet de voorwaarde dat dit eenvoudiger is dan de methode van de werkelijke kosten en evenmin de voorwaarde dat dit resulteert in een identieke of vergelijkbare schuld voor de belasting over de toegevoegde waarde als die welke de methode van de werkelijke kosten zou hebben opgeleverd. Bijgevolg:

— **heeft een reisbureau of touroperator niet de keuze om al dan niet de marktwaardemethode te gebruiken, en**

— **moet laatstgenoemde methode worden toegepast op de eigen prestaties waarvan de marktwaarde kan worden vastgesteld, zelfs indien in het kader van een en hetzelfde heffingstijdvak de waarde van bepaalde eigen onderdelen van het pakket niet kan worden vastgesteld omdat de belastingplichtige geen soortgelijke prestaties los van een pakket verkoopt.**

3) **Het staat aan de verwijzende rechter om gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding de marktwaarde te bepalen van de vliegreizen die in het hoofdgeding in het kader van de pakketvakanties worden verstrekt. Deze rechter mag die waarde op basis van gemiddelden bepalen. In deze context kan de markt gebaseerd op de aan andere touroperators verkochte plaatsen, de meest geschikte markt vormen.**

ondertekeningen