ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 6ης Οκτωβρίου 2005 *

Στην υπόθεση C-291/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, Manchester (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Ιουλίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

MyTravel plc

κατά

Commissioners of Customs & Excise,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet (εισηγητή), J.-P. Puissochet, S. von Bahr και U. Lõhmus, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Νοεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η MyTravel plc, εκπροσωπούμενη από τους N. Gibbon, Solicitor, και J. Woolf, Barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον K. Manji, επικουρούμενο από τον N. Paines,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαΐου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας MyTravel plc (στο εξής: MyTravel) και των Commissioners of Customs & Excise ως προς το ζήτημα της δυνατότητας εφαρμογής στην εταιρία αυτή του καθεστώτος που προβλέπεται από το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, κατόπιν της αποφάσεως της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229).

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) αποτελεί, για τις περισσότερες υπηρεσίες, «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο [...]».

4 Το άρθρο 26 της εν λόγω οδηγίας, που καθιερώνει ειδικό καθεστώς για τον κύκλο εργασιών των πρακτορείων ταξιδίων και των οργανωτών περιηγήσεων, ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν φόρο προστιθεμένης αξίας στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων σύμφωνα με το παρόν άρθρο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση του ταξιδίου, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδίων, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές και για τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 3, περίπτωση γ'. Θεωρούνται, επίσης, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως πρακτορεία ταξιδίων οι οργανωτές περιηγήσεων.

2. Οι πράξεις που διενεργεί το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδίου, θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδίων προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο το πρακτορείο ταξιδίων έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών θεωρείται ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή άνευ φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, περίπτωση β', το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδίων, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης αντλεί άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.

3. Αν οι πράξεις, τις οποίες το πρακτορείο ταξιδίων αναθέτει σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, διενεργούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας, η παροχή υπηρεσιών του πρακτορείου εξομοιούται προς δραστηριότητα μεσολαβούντος προσώπου, απαλλασσόμενη σύμφωνα με το άρθρο 15, περίπτωση 14. Αν οι πράξεις αυτές διενεργούνται τόσο εντός, όσο και εκτός της Κοινότητας, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνο το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδίων το οποίο αφορά τις εκτός της Κοινότητας πράξεις.

4. Τα ποσά του φόρου προστιθεμένης αξίας, με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδίων από άλλους υποκειμένους στον φόρο για τις προβλεπόμενες ανωτέρω από την παράγραφο 2 πράξεις που παρέχουν άμεσο όφελος στον ταξιδιώτη, δεν εκπίπτουν ούτε επιστρέφονται σε οποιοδήποτε κράτος μέλος.»

5 Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 53 του νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας του 1994 (Value Added Tax Act 1994) καθώς και με την κανονιστική πράξη περί του ΦΠΑ του 1987 που ισχύει για τους οργανωτές περιηγήσεων [Value Added Tax (Tour Operators) Order, 1987]. Οι διατάξεις της εθνικής νομοθετικής ρυθμίσεως διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο 709/5/88 και στη συνέχεια με την εγκύκλιο 709/5/96 των Commissioners of

Customs and Excise σχετικά με το καθεστώς υπολογισμού του περιθωρίου κέρδους που ισχύει για τους οργανωτές περιηγήσεων (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice, στο εξής: καθεστώς TOMS). Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, το συνολικό ποσό που εισπράττει ο οργανωτής ταξιδίου ή περιηγήσεως πρέπει να καταμερίζεται μεταξύ των υπηρεσιών που αγοράστηκαν από τρίτους και των υπηρεσιών που παρέχουν οι ίδιοι, με αναφορά στο πραγματικό κόστος κάθε συστατικού στοιχείου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

6 Η MyTravel οργανώνει πακέτα διακοπών για την αλλοδαπή. Η εταιρία αυτή αγοράζει συστηματικά υπηρεσίες από τρίτους καταλυμάτων. Ωστόσο, καθώς διαθέτει δική της αεροπορική εταιρία, εξασφαλίζει γενικώς τη μεταφορά των ταξιδιωτών προς τον τόπο διακοπών. Πωλεί επίσης μεμονωμένα αεροπορικά εισιτήρια στο κοινό, τα οποία χαρακτηρίζει ως «μεμονωμένες θέσεις» («seat only»), που αντιστοιχούν σε θέσεις στο δικό της αεροσκάφος ή σε θέσεις που αγόρασε από άλλες εταιρίες καθώς και θέσεις σε άλλους οργανωτές περιηγήσεων, οι οποίες αναφέρονται ως «θέσεις που πωλούνται χονδρικώς» («broked seats»). Η MyTravel υπέβαλε δήλωση οφειλόμενου ΦΠΑ για τα οικονομικά έτη 1995 έως 1999 εφαρμόζοντας το καθεστώς TOMS. Κατόπιν της προπαρατεθείσας αποφάσεως Madgett και Baldwin, προέβη σε νέο υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ για τα έτη 1995 έως 1997 με βάση την αγοραία αξία των θέσεων που πώλησε στο πλαίσιο των πακέτων διακοπών.

7 Για να υπολογίσει αυτή την αγοραία αξία, η MyTravel χρησιμοποίησε δύο μεθόδους. Για το 1995 και, όπως προκύπτει, για το 1996, έλαβε ως αφετηρία το κόστος των αεροπορικών εισιτηρίων που πωλήθηκαν στο πλαίσιο των πακέτων στο οποίο πρόσθεσε ένα ποσοστό «αυξήσεως» ίσο με αυτό που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε στις πωλήσεις μεμονωμένων θέσεων κατά τη διάρκεια της ίδιας χρονικής περιόδου. Το 1995, η MyTravel πώλησε επίσης πακέτα διακοπών που περιελάμβαναν κρουαζιέρες, αεροπορικά ταξίδια σε συνδυασμό με ενοικίαση αυτοκινήτου και καταλύματα σε χώρο κάμπινγκ. Ωστόσο, υπολόγισε εκ νέου το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ εφαρμόζοντας το κριτήριο της αγοραίας αξίας μόνο για τα αεροπορικά ταξίδια, εκτιμώντας ότι δεν διέθετε κατάλληλο συγκριτικό μέτρο για τις υπόλοιπες υπηρεσίες που παρείχε η ίδια.

8 Το 1997, η MyTravel, με βάση ένα εσωτερικό έγγραφο ονομαζόμενο «φύλλο αποδοτικότητας δρομολογίου» («Route Profitability Report»), αποτίμησε το μέσο γενικό έσοδο ανά επιβάτη που πραγματοποίησε από την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων εκτός πακέτου σε 153 GBP. Κατά τη MyTravel, το ποσό αυτό ισχύει για όλα τα πωληθέντα εισιτήρια.

9 Αφού υπολόγισε εκ νέου βάσει αυτού το κόστος των αεροπορικών εισιτηρίων που πώλησε στο πλαίσιο των διακοπών με κατ' αποκοπή τιμή, η MyTravel ζήτησε από τους Commissioners την επιστροφή 212 000 GBP, 2 004 857 GBP και 711 051 GBP για τα έτη 1995 έως 1997 αντίστοιχα. Το σημαντικό μέγεθος των ποσών αυτών οφείλεται στο γεγονός ότι η μέθοδος που χρησιμοποίησε η MyTravel έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του μέρους εκείνου της κατ' αποκοπή τιμής που αναλογεί στη μεταφορά και αυτό φορολογείται, δυνάμει του ισχύοντος εθνικού δικαίου, με μηδενικό συντελεστή.

10 Οι Commissioners απέρριψαν τις αιτήσεις της MyTravel. Όπως προέβαλαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, από την προπαρατεθείσα απόφαση Madgett και Baldwin προκύπτει, κατ' αυτούς, ότι, για την απομόνωση του τμήματος του πακέτου που αφορά τις ίδιες υπηρεσίες που παρείχαν οι ίδιοι, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος που στηρίζεται στην αγοραία αξία, όταν, όπως στην περίπτωση της MyTravel, δεν παρουσιάζει το πλεονέκτημα της απλότητας, παράγει πλασματικά αριθμητικά στοιχεία για το περιθώριο κέρδους επί των υπηρεσιών που αγοράστηκαν από τρίτους και μεταβάλλει σημαντικά το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ. Υποστήριξαν, εξάλλου, ότι η απόφαση αυτή δεν επιτρέπει να εφαρμοστεί μια τέτοια μέθοδος κατά τρόπο επιλεκτικό και ότι το ποσό των 153 GBP δεν αντιπροσωπεύει την αγοραία αξία των αεροπορικών εισιτηρίων που πωλήθηκαν στο πλαίσιο των πακέτων.

11 Η MyTravel προέβαλε, αντιθέτως, ότι με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο απέρριψε το επιχείρημα σύμφωνα με το οποίο το κριτήριο του πραγματικού κόστους αποτελεί περισσότερο αξιόπιστο δείκτη της αξίας των διαφόρων στοιχείων του πακέτου. Προέβαλε επίσης ότι δεν μπορεί να απαιτείται οι δύο διαφορετικές μέθοδοι να καταλήγουν στην εξαγωγή του ίδιου ποσού οφειλόμενου ΦΠΑ, διότι αυτό θα υποχρέωνε τους επιχειρηματίες να κάνουν χωριστούς υπολογισμούς για καθεμία από τις μεθόδους αυτές. Ο λόγος ο οποίος έγινε δεκτός με την απόφαση αυτή, σχετικά με τον απλούστερο χαρακτήρα της μεθόδου που βασίζεται στην αγοραία αξία, αποτελεί απλώς έναν παράγοντα που έλαβε υπόψη το Δικαστήριο προκειμένου να καταλήξει στη λύση που δέχθηκε και όχι προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται η εν λόγω μέθοδος.

12 Η MyTravel εκτιμά ότι έχει δικαίωμα να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο βάσει της αγοραίας αξίας εφόσον διαθέτει ικανοποιητικό συγκριτικό μέτρο, όπως στην περίπτωση των αεροπορικών ταξιδιών, και το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας δεν απαγορεύει, κατ' αυτήν, την ταυτόχρονη χρησιμοποίηση της εν λόγω μεθόδου και της μεθόδου βάσει του πραγματικού κόστους. Το ποσό των 153 GBP αντιπροσωπεύει τη μέση αξία των αεροπορικών εισιτηρίων που πωλήθηκαν χωριστά και μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση εκτιμήσεως των ταξιδιών που παρέχονται στο πλαίσιο πακέτων, στο μέτρο που, με την προπαρατεθείσα απόφαση Madgett και Baldwin, το Δικαστήριο δεν απαίτησε να καθορίζει ο επιχειρηματίας την αγοραία αξία των υπηρεσιών που παρέχει ο ίδιος σε σχέση με όμοιες υπηρεσίες αλλά σε σχέση με ανάλογες υπηρεσίες.

13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το VAT and Duties Tribunal, Manchester, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει δικαίωμα και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις οργανωτής περιηγήσεων, ο οποίος υπέβαλε δηλώσεις [ΦΠΑ] για ένα οικονομικό έτος, βάσει της μεθόδου του πραγματικού κόστους, η οποία αποτελεί τη μοναδική μέθοδο που προβλέπει η εθνική νομοθεσία περί μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, να υπολογίσει —συνακολούθως— εκ νέου το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ εν μέρει σύμφωνα με τη μέθοδο της αγοραίας αξίας που περιγράφεται στη σκέψη 46 της αποφάσεως —Madgett και Baldwin—;

α) Συγκεκριμένα, δύναται αυτός ο οργανωτής περιηγήσεων να χρησιμοποιεί επιλεκτικώς την αγοραία αξία σε σχέση με διάφορα οικονομικά έτη, και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιές προϋποθέσεις;

β) Δύναται ο οργανωτής περιηγήσεων, στην περίπτωση που πωλεί στο κοινό εκτός πακέτου ορισμένες από τις υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος οι οποίες

περιλαμβάνονται στα πακέτα του (εν προκειμένω, τις πτήσεις), αλλά δεν πωλεί στο κοινό εκτός πακέτου ορισμένες από τις υπόλοιπες υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος οι οποίες περιλαμβάνονται στα πακέτα του (εν προκειμένω, κρουαζιέρες και διαμονή σε χώρους κάμπινγκ):

— να χρησιμοποιεί τη μέθοδο της αγοραίας αξίας ως προς τα πακέτα (που αποτελούν τη μεγάλη πλειονότητα) στα οποία μπορεί να καθορίσει την αξία όλων των παροχών των υπηρεσιών που παρέχει ο ίδιος (εν προκειμένω, των πτήσεων), σε σχέση με τις εκτός πακέτου πωλήσεις που έχει πραγματοποιήσει προς το κοινό·

— Στις περιπτώσεις που στο πακέτο περιλαμβάνονται υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος, τις οποίες ο οργανωτής περιηγήσεων δεν πωλεί στο κοινό ως εκτός πακέτου (εν προκειμένω, κρουαζιέρες και χώρους κάμπινγκ), δύναται ο οργανωτής περιηγήσεων να χρησιμοποιεί τη μέθοδο της αγοραίας αξίας για να καθορίζει την αξία της παροχής των υπηρεσιών που παρέχει ο ίδιος τις οποίες δεν πωλεί στο κοινό (εν προκειμένω, των πτήσεων), όταν δεν κατέστη δυνατό να προσδιορισθεί αγοραία αξία για τα άλλα μέρη του πακέτου·

γ) Πρέπει η χρησιμοποίηση του συνδυασμού των μεθόδων να είναι α) απλούστερη ή β) σημαντικά απλούστερη ή γ) ελάχιστα πολυπλοκότερη;

δ) Πρέπει η μέθοδος της αγοραίας αξίας να καταλήγει στο ίδιο, ή σε πολύ παρεμφερές, οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ με τη μέθοδο του κόστους;

2) Είναι δυνατόν, υπό τις περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως, να καθοριστεί το μέρος των υπηρεσιών που παρέχει ο ίδιος το οποίο αφορά τις πτήσεις οι οποίες

πωλούνται ως μέρος του πακέτου διακοπών, λαμβάνοντας υπόψη α) το μέσο κόστος αεροπορικής θέσης, προσαυξημένο κατά το μέσο περιθώριο κέρδους που είχε ο οργανωτής περιηγήσεων από τις πωλήσεις μεμονωμένων θέσεων κατά το εν λόγω οικονομικό έτος, ή β) τον μέσο όρο των εσόδων που είχε ο οργανωτής περιηγήσεων από τις πωλήσεις μεμονωμένων θέσεων κατά το εν λόγω οικονομικό έτος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

14 Με το πρώτο ερώτημα, το οποίο διαιρείται σε περισσότερα μέρη, το VAT and Duties Tribunal, Manchester, ερωτά κατ' ουσίαν αν και υπό ποιες προϋποθέσεις οργανωτής περιηγήσεων, όπως η MyTravel, μπορεί να υπολογίσει εκ νέου το φορολογητέο περιθώριο κέρδους υπό την έννοια του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με τη μέθοδο της αγοραίας αξίας που περιγράφεται στην προαναφερθείσα απόφαση Madgett και Baldwin.

Επί του πρώτου μέρους του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

15 Επιβάλλεται να εξεταστεί αν ο οργανωτής περιηγήσεων, που υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ για ορισμένη περίοδο φορολογίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο που προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η έκτη οδηγία, έχει το δικαίωμα να υπολογίσει εκ νέου το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή αποφάσεως του Δικαστηρίου, σύμφωνα με τη μέθοδο που κρίθηκε, με την ανωτέρω απόφαση, ως σύμφωνη με την εν λόγω οδηγία.

16 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, η ερμηνεία που το Δικαστήριο δίνει, ασκώντας την αρμοδιότητα που του έχει αναγνωριστεί με το άρθρο 234 ΕΚ, σε κανόνα κοινοτικού δικαίου, διαφωτίζει και διευκρινίζει, εφόσον παρίσταται ανάγκη, την έννοια και το περιεχόμενο του κανόνα αυτού, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται αφότου τέθηκε σε ισχύ (βλ., στην ίδια κατεύθυνση, αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana, Συλλογή 1980, σ. 1205, σκέψη 16· της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 39, και της 13ης Ιανουαρίου 2004, C-453/00, Kühne & Heitz, Συλλογή 2004, σ. I-837, σκέψη 21). Τα πράγματα έχουν άλλως μόνον όταν, με την απόφασή του, το Δικαστήριο, κατ' εξαίρεση, περιορίζει χρονικά το πεδίο εφαρμογής της ερμηνείας αυτής (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, αποφάσεις Denkavit Italiana, προπαρατεθείσα, σκέψη 17· C-366/99, της 29ης Νοεμβρίου 2001, Griesmar, Συλλογή 2001, σ. I-9383, σκέψη 74, και, για μια πρόσφατη εφαρμογή σε θέματα ΦΠΑ, απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης, Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψεις 41 έως 45).

17 Με απόφαση εκδοθείσα επί προδικαστικής παραπομπής παράγονται έννομα αποτελέσματα επί των εννόμων σχέσεων που γεννήθηκαν πριν από την έκδοσή της. Επομένως, μεταξύ άλλων, κοινοτικός κανόνας δικαίου που ερμηνεύεται με τον τρόπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από το διοικητικό όργανο στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του ακόμη και στις έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν και συστάθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου που αποφαίνεται επί του προδικαστικού ερωτήματος (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, απόφαση της 3ης Ιανουαρίου 2004, Kühne & Heitz, προπαρατεθείσα, σκέψη 22). Ελλείψει κοινοτικής ρυθμίσεως για τις αιτήσεις επιστροφής φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται να προβλέψει τους όρους υπό τους οποίους μπορούν να υποβληθούν αυτές οι αιτήσεις επιστροφής, υπό την προϋπόθεση ότι οι όροι αυτοί σέβονται τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, ότι, δηλαδή, δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που διέπουν παρόμοιες καταστάσεις της εσωτερικής έννομης τάξεως ούτε καθιστούν πρακτικώς αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί η κοινοτική έννομη τάξη (βλ., στην κατεύθυνση αυτή, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 1983, 199/82, San Giorgio, Συλλογή 1983, σ. 3595, σκέψη 12, και της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-147/01, Weber's Wine World κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-11365, σκέψη 103).

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο μέρος του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το πρακτορείο ταξιδίων ή ο οργανωτής περιηγήσεων, ο οποίος υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ για ένα οικονομικό έτος, βάσει της μεθόδου που προβλέπει η εθνική νομοθεσία περί μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, έχει

δικαίωμα να υπολογίσει εκ νέου το οφειλόμενο ποσό του ΦΠΑ σύμφωνα με τη μέθοδο που έκρινε το Δικαστήριο ως σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από την εθνική του νομοθεσία, οι οποίες πρέπει να σέβονται τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

Όσον αφορά τα υπόλοιπα μέρη του πρώτου ερωτήματος

19 Πρέπει να εξεταστεί, κατ' αρχάς, αν ο επιμερισμός της κατ' αποκοπή τιμής από τον φορολογούμενο που υπάγεται στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας με τη χρησιμοποίηση του κριτηρίου της αγοραίας αξίας για τις υπηρεσίες που παρέσχε ο ίδιος εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι η χρησιμοποίηση του κριτηρίου αυτού είναι πράγματι απλούστερη στη συγκεκριμένη περίπτωση του φορολογούμενου αυτού και ότι καταλήγει στο ίδιο ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ με αυτό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του κριτηρίου του πραγματικού κόστους.

20 Όσον αφορά, πρώτον, το κριτήριο της απλότητας, η MyTravel αναφέρει ότι το να εξαρτάται η χρησιμοποίηση της εν λόγω μεθόδου για τον καθορισμό του οφειλόμενου από το πρακτορείο ταξιδίων ή τον οργανωτή περιηγήσεων ΦΠΑ από την προϋπόθεση ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση κάθε φορολογούμενου, η μέθοδος αυτή είναι πράγματι απλούστερη από τη μέθοδο που βασίζεται στο πραγματικό κόστος θα είχε ως αποτέλεσμα να εξαρτάται ο καθορισμός της βάσεως επιβολής φόρου, που αποτελεί βασικό στοιχείο του συστήματος ΦΠΑ, από εκτίμηση αβέβαιη και υποκειμενική.

21 Αντιθέτως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι φορολογούμενος, όπως η MyTravel, δεν μπορεί να προβεί σε τροποποίηση των δηλώσεών του ΦΠΑ εφαρμόζοντας το κριτήριο της αγοραίας αξίας, στηριζόμενος στον λόγο ότι μπορούσε να τις συντάξει χωρίς ιδιαίτερη δυσκολία βάσει του κριτηρίου του πραγματικού κόστους και στο ότι η τροποποίηση αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη σημαντική μείωση της φορολογικής του οφειλής.

22 Πάντως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 51 των προτάσεών του, από την εξέταση της σκέψεως 45 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Madgett και Baldwin προκύπτει ότι οι λόγοι για τους οποίους το Δικαστήριο θεώρησε ότι η στηριζόμενη στην αγοραία αξία μέθοδος παρουσιάζει το πλεονέκτημα της απλότητας δεν συμβαδίζουν με τις ειδικές περιστάσεις της παρούσας υποθέσεως.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, η χρησιμοποίηση του κριτηρίου της αγοραίας αξίας δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση να είναι αυτή απλούστερη από τη στηριζόμενη στο πραγματικό κόστος μέθοδο.

24 Όσον αφορά στη συνέχεια το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστεί αν η χρησιμοποίηση της μεθόδου που βασίζεται στην αγοραία αξία εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι προκύπτει ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ ίσο ή ανάλογο με το ποσό που θα προέκυπτε από τον υπολογισμό με βάση το πραγματικό κόστος των παροχών.

25 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι, με τις σκέψεις 45 και 46 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Madgett και Baldwin, το Δικαστήριο, επιτρέποντας τη χρησιμοποίηση της μεθόδου που βασίζεται στην αγοραία αξία, είχε επηρεαστεί από το γεγονός ότι προσδοκούσε ότι η μέθοδος αυτή θα κατέληγε σε ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ ανάλογο με αυτό που προέκυπτε από τη στηριζόμενη στο πραγματικό κόστος μέθοδο.

26 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η προϋπόθεση να προκύπτει από τις δύο αυτές μεθόδους ανάλογο ποσό οφειλόμενου φόρου, στον βαθμό που τοποθετείται ανάμεσα σε παύλες στη σκέψη 46 της προαναφερθείσας αποφάσεως Madgett και Baldwin, είναι πλεονάζον στοιχείο.

27 Επιπλέον, η αντίθετη ερμηνεία, που προτείνει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, θα είχε ως αποτέλεσμα να είναι υποχρεωμένοι οι φορολογούμενοι, αφού καταρτίσουν τη φορολογική τους δήλωση σύμφωνα με τη μέθοδο που βασίζεται στην αγοραία αξία, να υπολογίσουν οπωσδήποτε τον οφειλόμενο ΦΠΑ σύμφωνα με τη μέθοδο βάσει του πραγματικού κόστους, περιορίζοντας έτσι τη χρησιμότητα της μεθόδου που βασίζεται στην αγοραία αξία.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, η χρησιμοποίηση από φορολογούμενο που υπάγεται στο άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, ο οποίος προσφέρει στους ταξιδιώτες έναντι κατ' αποκοπή τιμής υπηρεσίες που αγόρασε από τρίτους και υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος, του κριτηρίου της αγοραίας αξίας για τον επιμερισμό της κατ' αποκοπή τιμής δεν εξαρτάται επομένως από την προϋπόθεση ότι προκύπτει ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ ανάλογο με αυτό που θα προέκυπτε από τον υπολογισμό με βάση το κριτήριο του πραγματικού κόστους.

29 Επιβάλλεται να εξεταστεί αν η χρησιμοποίηση του κριτηρίου της αγοραίας αξίας, όταν είναι δυνατό να καθοριστεί, μπορεί να αφεθεί στη διακριτική ευχέρεια του φορολογουμένου.

30 Πρέπει να υπομνηστεί ότι η βασική αρχή του ΦΠΑ έγκειται στο γεγονός ότι το σύστημα του φόρου αυτού επί της καταναλώσεως αποσκοπεί στην αποκλειστική επιβάρυνση του τελικού αγοραστή. Ο ΦΠΑ είναι ευθέως ανάλογος με την τιμή των προϊόντων και των υπηρεσιών και οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να την καταβάλλουν στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία σε κάθε στάδιο παραγωγής ή διανομής. Σύμφωνα με τη βασική αρχή του συστήματος αυτού και τις λεπτομέρειες εφαρμογής του, ο ΦΠΑ που εισπράττεται από τη φορολογική αρχή δεν μπορεί να είναι υψηλότερος από τον φόρο που κατέβαλε ο τελικός αγοραστής (βλ., σε αυτή την κατεύθυνση, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-317/94, Elida Gibbs, Συλλογή 1996, σ. I-5339, σκέψεις 18 έως 24). Οι προϋποθέσεις εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας υπέρ των πρακτορείων ταξιδίων και των οργανωτών περιηγήσεων, όταν ο φορολογούμενος παρέχει στον ταξιδιώτη έναντι κατ' αποκοπή τιμής ταυτόχρονα υπηρεσίες που απέκτησε από τρίτους και δικές του, δεν θα έπρεπε να αμφισβητούν τη βασική αυτή αρχή του συστήματος ΦΠΑ.

31 Πάντως, από την προπαρατεθείσα απόφαση Madgett και Baldwin προκύπτει ότι η μέθοδος που βασίζεται στην αγοραία αξία μπορεί να γίνει δεκτή όταν είναι δυνατόν να απομονωθεί το τμήμα του πακέτου που αντιστοιχεί στη δική του υπηρεσία βάσει της αγοραίας αξίας των υπηρεσιών που είναι ανάλογες με αυτές του πακέτου. Ωστόσο, αυτό δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα να αναγνωριστεί στον φορολογούμενο η δυνατότητα να χρησιμοποιεί κατά διακριτική ευχέρεια την πρώτη μέθοδο, ανάλογα με το αν η χρησιμοποίηση αυτή έχει ή όχι ως αποτέλεσμα τη μείωση του οφειλόμενου φόρου του φορολογουμένου αυτού σε σχέση με τον φόρο που θα προέκυπτε από τον υπολογισμό βάσει της μεθόδου του πραγματικού κόστους.

32 Η παροχή της δυνατότητας αυτής στους φορολογούμενους θα είχε ως συνέπεια να τους επιτραπεί να αυξήσουν τεχνητά τη βάση επιβολής του φόρου που υπάγεται στον χαμηλότερο συντελεστή και να προκληθεί έτσι ανισότητα στον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρηματιών, προς όφελος αυτών που έχουν την έδρα τους ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους σε κράτος μέλος που φορολογεί ορισμένες πράξεις με πολύ μειωμένους συντελεστές, δηλαδή με μηδενικό συντελεστή, όπως φορολογείται στο Ηνωμένο Βασίλειο η μεταφορά προσώπων. Η ερμηνεία αυτή αντιβαίνει, επομένως, στην αρχή ουδετερότητας του ΦΠΑ.

33 Πάντως, επιβάλλεται να υπομνηστεί, συναφώς, ότι ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε, όπως προκύπτει από την ένατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, να εναρμονισθεί η βάση επιβολής του φόρου «ώστε η εφαρμογή του κοινοτικού συντελεστού στις φορολογητέες πράξεις να οδηγεί σε συγκρίσιμα αποτελέσματα σε όλα τα κράτη μέλη». Η εναρμόνιση αυτή έχει επομένως ως σκοπό να εξασφαλίσει ότι δεν θα υπάρχει διαφορετική μεταχείριση σε ανάλογες, από οικονομικής ή εμπορικής πλευράς, περιπτώσεις όσον αφορά την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ. Η εναρμόνιση αυτή συμβάλλει έτσι στην εξασφάλιση της ουδετερότητας του συστήματος αυτού.

34 Όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 68 των προτάσεών του, είναι δικαιολογημένη η θέση της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σύμφωνα με την οποία ο επιμερισμός της κατ' αποκοπή τιμής μεταξύ των υπηρεσιών που αγοράστηκαν και των υπηρεσιών που παρέχουν οι ίδιοι πρέπει να γίνει βάσει της αγοραίας αξίας των τελευταίων, όταν η αξία αυτή είναι δυνατό να καθοριστεί.

Αντιθέτως, όπως επίσης επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 69 των ίδιων προτάσεων είναι δύσκολο να αποκλειστεί παντελώς η απόκλιση από τη λύση αυτή. Επομένως, μπορεί να γίνει δεκτό ότι πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων, που είναι σε θέση να αποδείξει ότι με τη μέθοδο που βασίζεται στο πραγματικό κόστος λαμβάνεται υπόψη πιστά η πραγματική δομή του πακέτου, μπορεί να προβεί σε επιμερισμό των κατ' αποκοπή τιμών του χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αυτή αντί της μεθόδου που βασίζεται στην αγοραία αξία.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων που παρέχει στον ταξιδιώτη έναντι κατ' αποκοπή τιμής υπηρεσίες που απέκτησε από τρίτους και δικές του υπηρεσίες πρέπει, κατ' αρχήν, να απομονώσει το τμήμα του πακέτου που αντιστοιχεί στις δικές του υπηρεσίες βάσει της αγοραίας τους αξίας, εφόσον η αξία αυτή μπορεί να καθοριστεί, εκτός αν είναι σε θέση να αποδείξει ότι, για την οικεία φορολογική περίοδο, η μέθοδος που βασίζεται στο κριτήριο του πραγματικού κόστους αποδίδει πιστά την πραγματική δομή του πακέτου.

36 Εξάλλου, στην εθνική φορολογική αρχή και, ενδεχομένως, στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εκτιμήσουν αν είναι δυνατό να απομονωθεί το τμήμα του πακέτου που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες που παρέχουν οι ίδιοι βάσει της αγοραίας τους αξίας και, στο πλαίσιο αυτό, να καθορίσουν την πλέον ενδεδειγμένη αγορά.

37 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, τον τρόπο επιμερισμού της κατ' αποκοπή τιμής όταν ο φορολογούμενος δεν είναι σε θέση να καθορίσει την αγοραία αξία ορισμένων από τις υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος, για τον λόγο ότι δεν πωλεί ανάλογες υπηρεσίες εκτός πακέτου. Το δικαστήριο ερωτά επομένως αν, υπό τις συνθήκες αυτές, το κριτήριο αυτό έχει εν πάση περιπτώσει εφαρμογή στις υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος των οποίων η αγοραία αξία είναι ενδεχομένως γνωστή.

38 Συναφώς, όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 77 των προτάσεών του, το γεγονός ότι η αγοραία αξία δεν μπορεί να καθοριστεί για το σύνολο των

υπηρεσιών που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος δεν μπορεί να δικαιολογήσει, κατά τη γνώμη μου, την εξαίρεση από την εφαρμογή του κριτηρίου αυτού για την εκτίμηση των υπηρεσιών των οποίων η εν λόγω αξία μπορεί να είναι γνωστή. Στην περίπτωση αυτή, είναι αληθές ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να επιμερίσει την κατ' αποκοπή τιμή χρησιμοποιώντας και τις δύο μεθόδους υπολογισμού για τις δικές του υπηρεσίες. Ωστόσο, η συνδυασμένη εφαρμογή των δύο αυτών μεθόδων δεν πρέπει να προσκρούει σε ανυπέρβλητες στην πράξη δυσκολίες.

39 Εξάλλου, όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 79 των ίδιων προτάσεών του, αν το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας σκοπεί στην προσαρμογή των κανόνων που εφαρμόζονται σε θέματα ΦΠΑ προς τις ιδιαιτερότητες της δραστηριότητας του πρακτορείου ταξιδίων και στη μείωση έτσι των πρακτικών δυσκολιών που θα μπορούσαν να εμποδίσουν την εν λόγω δραστηριότητα, το καθεστώς που καθιερώνει το άρθρο αυτό δεν έχει ως στόχο, αντίθετα προς το καθεστώς που καθιερώθηκε υπέρ των μικρών επιχειρήσεων και των γεωργών, να απλοποιήσει τις απαιτήσεις τηρήσεως λογιστικής που συνεπάγεται το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Έτσι, το άρθρο αυτό προβλέπει, στην τρίτη παράγραφό του, ότι, αν οι πράξεις αυτές συντελούνται τόσο εντός όσο και εκτός της Κοινότητας, πρέπει να θεωρείται ως απαλλασσόμενο μόνον το μέρος της παροχής υπηρεσιών του πρακτορείου ταξιδίων το οποίο αφορά τις συντελεσθείσες εκτός της Κοινότητας πράξεις. Η εφαρμογή της διατάξεως αυτής μπορεί επίσης να υποχρεώσει τα πρακτορεία ταξιδίων σε σχετικώς τεχνικές πράξεις επιμερισμού των πακέτων τους.

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν υφίσταται επαρκής δικαιολογία, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, για να αποκλειστεί η εφαρμογή του κριτηρίου της αγοραίας αξίας. Ο φορολογούμενος, στο πλαίσιο της ίδιας φορολογικής περιόδου, μπορεί επομένως να εφαρμόσει το κριτήριο της αγοραίας αξίας σε ορισμένες παροχές και να μην το εφαρμόσει σε άλλες όταν δεν είναι σε θέση να καθορίσει την αγοραία αξία των άλλων αυτών παροχών.

41 Επομένως στα υπόλοιπα μέρη του πρώτου ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων ο οποίος παρέχει στους ταξιδιώτες έναντι κατ' αποκοπή τιμής υπηρεσίες που αγοράστηκαν από τρίτους και δικές του

υπηρεσίες οφείλει, κατ' αρχήν, να απομονώσει το τμήμα εκείνο του πακέτου που αντιστοιχεί στις δικές του υπηρεσίες βάσει της αγοραίας τους αξίας, εφόσον η αξία αυτή μπορεί να καθοριστεί. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει το κριτήριο του πραγματικού κόστους μόνον εφόσον αποδείξει ότι το κριτήριο αυτό αποδίδει πιστά την πραγματική δομή του πακέτου. Η εφαρμογή του κριτηρίου της αγοραίας αξίας δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι αποτελεί απλούστερη μέθοδο από τη μέθοδο που βασίζεται στο πραγματικό κόστος ούτε από την προϋπόθεση ότι προκύπτει ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ ίσο ή παραπλήσιο με αυτό που θα προέκυπτε από τη χρησιμοποίηση της μεθόδου που βασίζεται στο πραγματικό κόστος. Επομένως:

— το πρακτορείο ταξιδίων ή ο οργανωτής περιηγήσεων δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει κατά διακριτική ευχέρεια τη μέθοδο που βασίζεται στην αγοραία αξία και

— η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται για τις δικές τους υπηρεσίες των οποίων η αγοραία αξία μπορεί να καθοριστεί, ακόμη και αν, στο πλαίσιο του ίδιου οικονομικού έτους, η αξία ορισμένων συνθετικών του πακέτου τα οποία παρέχουν οι ίδιοι δεν μπορεί να προσδιοριστεί στον βαθμό που ο φορολογούμενος δεν πωλεί ανάλογες υπηρεσίες εκτός πακέτου.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

42 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν είναι δυνατόν, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, να καθοριστεί το τμήμα των δικών τους υπηρεσιών που αφορά τις πτήσεις που πωλούνται ως μέρος του πακέτου διακοπών, λαμβάνοντας υπόψη είτε το μέσο κόστος αεροπορικής θέσης, αυξημένο κατά το μέσο περιθώριο κέρδους που είχε ο οργανωτής περιηγήσεων από τις πωλήσεις μεμονωμένων θέσεων κατά το εν λόγω οικονομικό έτος, είτε τον μέσο όρο των εσόδων που είχε ο οργανωτής περιηγήσεων από τις πωλήσεις μεμονωμένων θέσεων κατά το ίδιο εν λόγω οικονομικό έτος.

43 Πρέπει να υπομνηστεί ότι το Δικαστήριο, αποφαινόμενο στο πλαίσιο του άρθρου 234 ΕΚ, δεν είναι αρμόδιο να εφαρμόζει τους κοινοτικούς κανόνες σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, αλλά μόνο να αποφαίνεται επί της ερμηνείας της Συνθήκης και των πράξεων των οργάνων της Κοινότητας (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Ιουλίου 1964, 100/63, Van der Veen, Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 1173· της 2ας Δεκεμβρίου 1964, 24/64, Dingemans, Συλλογή τόμος 1954-1964, σ. 1227· της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-9/97 και C-118/97, Jokela και Pitkäranta, Συλλογή 1998, σ. I-6267, σκέψη 30· της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-86/97, Trans-Ex-Import, Συλλογή 1999, σ. I-1041, σκέψη 15· της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-61/98, De Haan, Συλλογή 1999, σ. I-5003, σκέψη 29, και της 10ης Μαΐου 2001, C-203/99, Veedfald, Συλλογή 2001, σ. I-3569, σκέψη 31). Εν πάση περιπτώσει, στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας και λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριακών στοιχείων που κοινοποιήθηκαν ήδη για τον τρόπο επιμερισμού της κατ' αποκοπή τιμής όταν ο φορολογούμενος παρέχει υπηρεσίες που αγόρασε από τρίτους και δικές του υπηρεσίες, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση, στον βαθμό που ερωτάται αν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον καθορισμό της αγοραίας αξίας ο μέσος όρος των αξιών.

44 Συναφώς, όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 86 των προτάσεών του, η πρακτική αυτή δεν απαγορεύεται. Μια μέση τιμή μπορεί να είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι τιμές των ανάλογων υπηρεσιών που πωλούνται εκτός πακέτου παρουσιάζουν σημαντικές διαφοροποιήσεις. Το αιτούν δικαστήριο, στο οποίο εναπόκειται να προσδιορίσει, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, την αξία που αντιστοιχεί καλύτερα στο πνεύμα της έκτης οδηγίας και ιδίως στο άρθρο της 11, μπορεί επομένως νομίμως να καθορίσει την αγοραία αξία των αεροπορικών ταξιδιών που πωλεί η MyTravel στο πλαίσιο του πακέτου διακοπών βάσει της μέσης τιμής πωλήσεως των αεροπορικών εισιτηρίων που πωλούνται από τον φορολογούμενο αυτό για τον ίδιο ή παρόμοιο προορισμό. Στο δικαστήριο αυτό εναπόκειται να προβεί στις απαιτούμενες διορθώσεις των μέσων τιμών προκειμένου να ληφθεί υπόψη, π.χ., το γεγονός ότι, στο πλαίσιο των πακέτων, προσφέρονται αεροπορικές θέσεις για τα παιδιά των ταξιδιωτών δωρεάν ή με μειωμένες τιμές.

45 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στον εθνικό δικαστή εναπόκειται να καθορίσει, ενόψει των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, την αγοραία αξία των αεροπορικών ταξιδιών που παρείχε η MyTravel στο πλαίσιο των πακέτων διακοπών. Το αιτούν δικαστήριο μπορεί να καθορίσει την αγοραία αυτή αξία βάσει των μέσων τιμών. Στο

πλαίσιο αυτό, η αγορά που βασίζεται στις θέσεις που πωλήθηκαν στους άλλους οργανωτές περιηγήσεων μπορεί να αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη αγορά.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το πρακτορείο ταξιδίων ή ο οργανωτής περιηγήσεων, ο οποίος υπέβαλε δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας για ένα οικονομικό έτος, βάσει της μεθόδου που προβλέπει η εθνική νομοθεσία περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, μπορεί να υπολογίσει εκ νέου το οφειλόμενο ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τη μέθοδο που έκρινε το Δικαστήριο ως σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από την εθνική του νομοθεσία, οι οποίες πρέπει να σέβονται τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

2) Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι πρακτορείο ταξιδίων ή οργανωτής περιηγήσεων ο οποίος

παρέχει στους ταξιδιώτες έναντι κατ' αποκοπή τιμής υπηρεσίες που αγοράστηκαν από τρίτους και δικές του υπηρεσίες οφείλει, κατ' αρχήν, να απομονώσει το τμήμα εκείνο του πακέτου που αντιστοιχεί στις δικές του υπηρεσίες βάσει της αγοραίας τους αξίας, εφόσον η αξία αυτή μπορεί να καθοριστεί. Στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει το κριτήριο του πραγματικού κόστους μόνον εφόσον αποδείξει ότι το κριτήριο αυτό αποδίδει πιστά την πραγματική δομή του πακέτου. Η εφαρμογή του κριτηρίου της αγοραίας αξίας δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι αποτελεί απλούστερη μέθοδο από τη μέθοδο που βασίζεται στο πραγματικό κόστος ούτε από την προϋπόθεση ότι προκύπτει ποσό οφειλόμενου ΦΠΑ ίσο ή παραπλήσιο με αυτό που θα προέκυπτε από τη χρησιμοποίηση της μεθόδου που βασίζεται στο πραγματικό κόστος. Επομένως:

— το πρακτορείο ταξιδίων ή ο οργανωτής περιηγήσεων δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει κατά διακριτική ευχέρεια τη μέθοδο που βασίζεται στην αγοραία αξία·

— η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται για τις δικές τους υπηρεσίες των οποίων η αγοραία αξία μπορεί να καθοριστεί, ακόμη και αν, στο πλαίσιο του ίδιου οικονομικού έτους, η αξία ορισμένων συνθετικών του πακέτου τα οποία παρέχουν οι ίδιοι δεν μπορεί να προσδιοριστεί στον βαθμό που ο φορολογούμενος δεν πωλεί ανάλογες υπηρεσίες εκτός πακέτου.

3) Στον εθνικό δικαστή εναπόκειται να καθορίσει, ενόψει των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, την αγοραία αξία των αεροπορικών ταξιδιών που παρασχέθηκαν στην υπόθεση της κύριας δίκης στο πλαίσιο των πακέτων διακοπών. Το αιτούν δικαστήριο μπορεί να καθορίσει την αγοραία αυτή αξία βάσει των μέσων τιμών. Στο πλαίσιο αυτό, η αγορά που βασίζεται στις αεροπορικές θέσεις που πωλήθηκαν στους άλλους οργανωτές περιηγήσεων μπορεί να αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη αγορά.

(υπογραφές)