

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremsat den 12. maj 2005 (1)

Sag C-291/03

My Travel plc

mod

Commissioners of Customs & Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige))

»Moms – artikel 26 i sjette momsdirektiv – ordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser – egne ydelser og ydelser købt hos tredjemand – beregningsmetode for beskatningsgrundlaget – fordeling af den faste pris mellem købte ydelser og egne ydelser – anvendelse af metoden med markedsprisen«

1. Artikel 26 i sjette direktiv 77/388/EØF (2) indfører en særordning med hensyn til merværdiafgiften (herefter »momsen«) for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. Særordningen finder anvendelse på sådanne bureauer og personer, som til en fast pris sælger en ydelse omfattende flere delydelser, bl.a. indkvartering og transport, købt hos tredjemand, til rejsende. Ifølge særordningen er beregningsgrundlaget for momsen ikke prisen uden afgift for rejsen, men bureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem den pris uden afgift, der skal betales af køberen, og rejsebureauets omkostninger i forbindelse med de ydelser, bureauet har købt hos tredjemand.
2. Domstolen fastslog i sin dom af 22. oktober 1998, Madgett og Baldwin (3), at når den ydelse, et rejsebureau sælger mod betaling af et fast beløb, dels består af ydelser købt hos tredjemand, dels af ydelser leveret af rejsebureauet selv, finder den særordning, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 26, udelukkende anvendelse på de ydelser, der er leveret af tredjemand.
3. Domstolen udtalte sig tillige om den metode, der skal anvendes for at udskille den del af den faste pris, der vedrører de ydelser, rejsebureauet selv har leveret. Spørgsmålet var nærmere bestemt, om der, når denne metode anvendes, skal tages hensyn til rejsebureauets faktiske omkostninger i forbindelse med disse ydelser, således som lovgivningen i Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland foreskriver, eller til markedsprisen. Domstolen fastslog, at det ikke kan forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faktiske omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for tilsvarende ydelser.
4. Efter denne dom anmodede selskabet Airtours (nu My Travel plc (4)), en rejsearrangør, der

ligeledes var momspligtig i Det Forenede Kongerige, og som havde beregnet sit momstilsvar for årene 1995-1999 efter metoden med faktiske omkostninger, de nationale myndigheder om mulighed for at få foretaget en ny beregning for visse år på grundlag af markedsprisen.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige) har ønsket oplyst, om en arrangør af turistrejser som f.eks. My Travel kan foretage en ny beregning af sit momstilsvar efter den metode baseret på markedsprisen, der er beskrevet i Madgett og Baldwin-dommen, og i givet fald på hvilke betingelser.

I – Relevante retsfor skrifter

A – Sjet te direktivs artikel 26

6. De tjenesteydelser, der udføres af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, er karakteriseret ved, at de som oftest består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som mod betaling af et fast beløb udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor.

7. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde. For at få refunderet den indgående afgift for tjenesteydelser, der med henblik på rejsens tilrettelæggelse købes hos andre virksomheder, ville disse afgiftspligtige være nødt til at opfylde de nødvendige administrative formaliteter i samtlige medlemsstater, hvor disse tjenesteydelser er købt.

8. Sjet te direktivs artikel 26 har således til formål at forenkle anvendelsen af Fællesskabets momsregler for disse erhvervsdrivende (5) og navnlig at forenkle reglerne om fradrag af indgående afgifter, uanset i hvilken medlemsstat de er blevet opkrævet (6).

9. Ved artikel 26 indføres således en særordning for rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, som handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer (7).

10. Ifølge denne ordning anses de transaktioner, der udføres af rejsebureauet, for én enkelt tjenesteydelse, som pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet (8).

11. I særordningen fastsættes tillige en undtagelse fra den almindelige ordning ifølge artikel 11, del A, stk. 1, litra a), i sjet te direktiv, hvorefter beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager af køberen (9). Således hedder det i direktivets artikel 26, stk. 2, tredje punktum:

»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.«

12. I tilslutning til dette beskatningsgrundlag, der er begrænset til fortjenstmargenen, hedder det: »De [moms]beløb, 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.« (10).

B – *National ret*

13. Sjette direktivs artikel 26 er gennemført i Det Forenede Kongerige ved Section 52 i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift) og Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (bekendtgørelse af 1987 om merværdiafgift for personer, der organiserer turistrejser).

14. Reglerne for beregning af fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser, og som til de rejsende leverer ydelser købt hos tredjemand, for de beskatningsperioder, der er tale om i hovedsagen, er fastsat i henholdsvis cirkulære nr. 709/5/88 og cirkulære nr. 709/5/96, der er udstedt af Commissioners of Customs and Excise (11), og som under ét udgør den såkaldte »Tour Operators' Margin Scheme« (ordningen vedrørende beregningen af fortjenstmargenen for personer, der organiserer turistrejser). Den forelæggende ret har anført, at med henblik på den foreliggende sag kan de ordninger, der er indført ved de to cirkulæreskrivelser, anses for at være identiske (12).

15. I henhold til TOMS-ordningen skal en person, der organiserer turistrejser, der består af en blanding af ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser, fordele den samlede pakkepris på sine omkostninger vedrørende ydelserne i hver enkelt af de to kategorier. Omkostningerne vedrørende de ydelser, der er leveret af tredjemand, er det beløb, som denne tredjemand har opkrævet af rejsearrangøren. Omkostningerne til de leveringer, der er egne ydelser, beregnes på grundlag af rejsearrangørens regnskaber. Når der er beregnet særskilte tal for omkostningerne til ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser, skal summen af disse omkostninger trækkes fra den samlede pakkepris for at finde frem til den samlede fortjenstmargen. Herefter skal fortjenstmargenen fordeles efter forholdet mellem de samlede omkostninger til egne ydelser og de samlede omkostninger til købte ydelser. Fortjenstmargenen for købte ydelser skal herefter beskattes efter særordningen i sjette direktivs artikel 26, mens den del af pakkeprisen, der svarer til egne ydelser, beskattes efter de almindelige regler i samme direktiv.

C – *Madgett og Baldwin-dommen*

16. T.P. Madgett og R.M. Baldwin driver et hotel i Devon, England. 90% af hotellets gæster køber en »pakke«, dvs. at de betaler et fast beløb, som omfatter indkvartering med halvpension, transport fra en række opsamlingssteder og en heldagsudflugt med bus. Hotellets øvrige gæster sørger selv for rejsen frem og tilbage. De får ingen udflugt og betaler en anden pris. T.P. Madgett og R.M. Baldwin køber transporten til hotellet samt busudflugten hos tredjemand.

17. I Madgett og Baldwin-dommen fastslog Domstolen for det første, at selv om særordningen i sjette direktivs artikel 26 er begrundet med problemerne i forbindelse med køb af tjenesteydelser i forskellige medlemsstater, finder bestemmelsen også anvendelse på tjenesteydelser præsteret i kun én medlemsstat (13). Domstolen fastslog dernæst, at særordningen ikke var begrænset til erhvervsdrivende, der formelt betegnes som rejsebureauer eller personer, der organiserer turistrejser, men også skal gælde for hotelværter som f.eks. T.P. Madgett og R.M. Baldwin, der leverer tjenesteydelser i forbindelse med rejser købt hos tredjemand, når blot disse tjenesteydelser ikke er rene biydelser i forhold til de ydelser, de selv præsterer som hotelværter (14).

18. Domstolen behandlede herefter spørgsmålet om, hvorledes den afgiftspligtige fortjenstmargen skal beregnes, når »pakken« omfatter såvel egne ydelser som ydelser købt hos andre.

19. Domstolen udledte af ordlyden af sjette direktivs artikel 26 og af artiklens mål og den omstændighed, at ordningen i artikel 26 er en undtagelse fra den normale ordning, at særordningen i artikel 26 udelukkende finder anvendelse på ydelser købt hos tredjemand (15).

20. Denne konklusion medfører, at rejsebureauet skal splitte den af kunderne betalte pakkepris op og udskille fortjenstmargenen for de ydelser, der er købt hos tredjemand. Da sjette direktivs artikel 26 imidlertid ikke omtaler muligheden af pakkerejser, der omfatter såvel ydelser købt hos tredjemand som egne ydelser, indeholder artiklen heller ikke regler, der gør det muligt at beregne denne fortjenstmargen og fratrække den del, der svarer til egne ydelser, fra pakkeprisen. Da pakkeprisen endvidere omfatter såvel købte ydelser som egne ydelser, kan begrebet »modværdi«, jf. artikel 11, del A, stk. 1, litra a), i samme direktiv, heller ikke anvendes som beskatningsgrundlag for egne ydelser.

21. Den forelæggende ret ønskede derfor oplyst, hvilken referenceenhed der skal anvendes med henblik på at udskille den del af pakkerejsen, der vedrører egne ydelser. Den forelæggende ret havde foreslået to mulige metoder, hvoraf den ene bygger på de faktiske omkostninger ligesom i TOMS-ordningen, og den anden bygger på markedsprisen. Sidstnævnte metode går ud på at tage de priser for værelser og halvpension, som hoteller anvender, når gæsterne ikke gør brug af pakken, som udgangspunkt for beregningen af prisen for indkvartering i forbindelse med pakkerejser. Anvendes denne metode, skal man blot trække den samlede pris for indkvarteringen beregnet ud fra de priser, der gælder, hvis der ikke er tale om pakkerejser, fra pakkeprisen, for at beregne værdien af de købte ydelser, idet indkvarteringsprisen omfatter såvel fortjenstmargenen som omkostningerne i forbindelse med indkvarteringen. Når man fra dette beløb trækker prisen for ydelser købt hos tredjemand, når man frem til den afgiftspligtige fortjenstmargen i henhold til sjette direktivs artikel 26.

22. Stillet over for dette valg bemærkede Domstolen, at ingen af de to foreslåede metoder gør det muligt nøjagtigt at beregne den modværdi, den erhvervsdrivende oppebærer for sine egne ydelser. Metoden med de faktiske omkostninger giver således ikke noget nøjagtigt billede af pakkens sammensætning, idet der ikke er noget grundlag for at antage, at fortjenstmargenerne for hver af de ydelser, som pakkerejsen består af, er proportionale med hver ydelses andel af omkostningerne (16).

23. Anvendelsen af markedsprisen for de egne ydelser som kriterium – i det nævnte tilfælde de priser på værelser og halvpension, som hotellet anvender, når gæsterne ikke gør brug af pakken – kan også være vilkårlig, for så vidt som prisen for den indkvartering, der tilbydes i forbindelse med pakkerejsen, ikke nødvendigvis er identisk med prisen for indkvartering, når denne tilbydes som eneste ydelse (17).

24. Domstolen bemærkede dog, at sidstnævnte metode har den fordel i forhold til metoden med faktiske omkostninger, at den er enkel. Domstolen afsluttede sin gennemgang således:

»45. Metoden med de faktiske omkostninger til egne ydelser nødvendiggør en række komplicerede underopdelinger og pålægger således den erhvervsdrivende et betydeligt ekstraarbejde. Derimod har anvendelsen af markedsprisen for egne ydelser – som generaladvokaten har anført i punkt 76 i sit forslag til afgørelse – den fordel, at den er enkel, da det ikke er nødvendigt at udskille de forskellige elementer af prisen for egne ydelser.

46. Under disse omstændigheder kan det – når henses til, at det i det foreliggende tilfælde står fast, at momsen i princippet bliver den samme, hvad enten beregningen af momsen på grundlag af fortjenstmargenen for ydelser købt hos tredjemand sker efter den ene eller den anden metode – ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans

egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen.

47. Efter det således anførte må de af VAT and Duties Tribunal forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at når en erhvervsdrivende, som er omfattet af bestemmelserne i denne artikel, mod betaling af et fast beløb udfører transaktioner, som dels består af ydelser leveret af ham selv, dels af ydelser leveret af andre afgiftspligtige personer, finder den ordning med hensyn til momsen, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende anvendelse på tjenesteydelser leveret af tredjemand. Det kan ikke forlanges, at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen.«

II – Faktiske omstændigheder i hovedsagen

25. My Travel organiserer pakkerejser til udlandet. Den indkvartering, som indgår i pakken, købes altid hos tredjemand, men da My Travel har sit eget flyselskab, bruger det for det meste sine egne fly til at transportere kunderne til rejsemålet.

26. My Travel 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 My Travel også flybilletter til andre rejsearrangører (»broked seats«).

27. My Travel har udarbejdet sine momsangivelser for perioden 1995-1999 efter TOMS-metoden. Efter Madgett og Baldwin-dommen har My Travel foretaget en ny beregning af sin moms for de tre år 1995, 1996 og 1997 ved i beregningerne at udelade en »markedspris« for flybilletter solgt som en del af en pakke.

28. My Travel har anvendt to forskellige metoder til beregning af denne markedspris. For 1995 og tilsyneladende også for 1996 har My Travel 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 på salg af flybilletter alene i den samme periode.

29. I 1995 solgte My Travel også pakker, der inkluderede krydstogter, flyrejser, der inkluderer billeje, og indkvartering på campingpladser. My Travel 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.

30. For 1997 har My Travel 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.

31. My Travel har på dette grundlag beregnet omkostningerne ved flybilletter solgt som led i pakkerejser og anmodet Commissioners om at få refunderet 212 000 GBP for 1995, 2 004 857 GBP for 1996 og 711 051 GBP for 1997.

32. At beløbene er så store, skyldes bl.a., at den af My Travel anvendte metode forøger transportens andel af pakkeprisen, og at transporten i henhold til gældende national lovgivning er undergivet nulsatsmoms.

33. Commissioners har afvist disse 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, når den som i My Travels tilfælde samlet set ikke indebærer en

fordel i form af enkelhed, giver et kunstigt tal for fortjenstmargenen for købte ydelser 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.

34. My Travel har derimod gjort gældende, at Domstolen i Madgett og Baldwin-dommen forkastede argumentet om, at omkostningskriteriet er en mere pålidelig indikator for prisen for de forskellige elementer i en pakke. Ifølge My Travel kan det heller ikke kræves, at de to metoder fører til identiske momstilsvare, idet dette ville forpligte de erhvervsdrivende til at foretage begge beregninger. Hvad angår det forhold, 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.

35. Ifølge My Travel er selskabet berettiget til at benytte metoden med markedsprisen, hvis blot der findes et egnet sammenligningsgrundlag herfor, hvilket er tilfældet for flyrejser. Sjettes direktivs artikel 26 er 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.

III – De præjudicielle spørgsmål

36. Dette er baggrunden for, at VAT and Duties Tribunal, Manchester, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af sjettes direktivs artikel 26 og Madgett og Baldwin-dommen:

»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 [camping]pladser), 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 [camping]pladser 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?»

IV – Analyse

A – *Det første spørgsmål*

37. Med det første spørgsmål søges flere forhold oplyst. Indledningsvis ønsker den forelæggende ret, som det fremgår bl.a. af ordene »og i givet fald under hvilke omstændigheder« i spørgsmålets første punktum, oplyst, om en person, der organiserer turistrejser, og som har udfyldt sin momsangivelse for en beskatningsperiode 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.

38. Efter min opfattelse skal dette spørgsmål besvares bekræftende. Efter fast praksis skal Domstolen, når den under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 234 EF fortolker en fællesskabsretlig regel, belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden (18). Det forholder sig kun anderledes, når Domstolen undtagelsesvis i sin dom begrænser muligheden for at påberåbe sig denne fortolkning (19). En præjudiciel afgørelse kan således få virkninger for retsforhold, der er opstået før dommens afsigelse, også selv om disse retsforhold ikke er genstand for en verserende sag. 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 (20).

39. Det følger ligeledes af fast retspraksis, at når en medlemsstat hos en borger har opkrævet beløb i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, således som disse er fortolket af Domstolen, har borgeren ret til at få tilbagebetalt beløbet. Ifølge en ofte citeret passus består denne ret som en konsekvens af og et supplement til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved disse bestemmelser efter den fortolkning af dem, som Domstolen har anlagt (21).

40. Det er ligeledes ubestridt, at selv om det i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagebetaling af afgifter tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for udøvelsen af denne ret, skal disse betingelser dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende situationer 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 (22). Ifølge denne retspraksis har en afgiftspligtig krav på, fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af en mod det sjette direktiv stridende national lovgivning, at få tilbagebetalt moms, der er erlagt med urette, på grundlag af de i den pågældende medlemsstats nationale retsorden fastlagte processuelle regler, dog forudsat at disse overholder ækvivalens- og effektivitetsprincippet (23).

41. Jeg finder, at det logisk kan udledes af ovennævnte domme under ét, at en borger, der således tillægges ret til på vilkår, der er fastsat i den nationale retsorden, og under forudsætning af

overholdelse af ækvivalens- og effektivitetsprincippet at kræve tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet moms fra skatteforvaltningen eller de nationale retsinstanser, ligeledes skal have mulighed for på samme vilkår at foretage en ny beregning af den skyldige moms efter den metode, Domstolen anser for forenelig med fællesskabsretten, og herefter rette i sine momsangivelser.

42. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare denne første del af det første spørgsmål således, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, som har udfyldt sin momsangivelse for en beskatningsperiode efter den metode, der er fastsat i den nationale lovgivning til gennemførelse af sjette direktiv, efterfølgende på ny kan beregne sin moms efter den metode, som Domstolen anser for forenelig med fællesskabsretten, på de betingelser, der er fastsat i den nationale ret, dog forudsat at disse overholder ækvivalens- og effektivitetsprincippet.

43. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, under hvilke omstændigheder en person, der organiserer turistrejser, og som mod betaling af et fast beløb sælger egne ydelser og ydelser præsteret af tredjemand, kan anvende metoden med markedsprisen til at fastsætte sine egne ydelsers andel af dette faste beløb.

44. Nærmere bestemt ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 26 skal fortolkes således, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, og som mod betaling af et fast beløb sælger købte 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, eller om denne afgiftspligtige selv må vælge, om han vil anvende dette kriterium eller det omkostningsbaserede kriterium. Det ønskes tillige oplyst, hvor meget enklere det skal være for den pågældende afgiftspligtige at anvende markedsprisen, og om anvendelsen af markedsprisen er betinget af, at metoden giver det samme eller næsten det samme momsbeløb som den omkostningsbaserede metode.

45. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om metoden med markedsprisen finder anvendelse på egne ydelser, hvis markedspris kan fastlægges, når markedsprisen for visse egne ydelser inden for pakken ikke kan fastlægges for samme beskatningsperiode, fordi den afgiftspligtige ikke sælger tilsvarende ydelser uden for pakken.

46. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at disse spørgsmål er stillet, fordi den forelæggende ret i Madgett og Baldwin-dommen ikke har fundet belæg for, at Domstolen har ønsket på en eller anden måde at begrænse anvendelsen af metoden med markedsprisen, når »denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen«. Den forelæggende ret har heller ikke været i stand til med sikkerhed at afgøre, om nævnte doms præmis 43-47 indeholder betingelser, der absolut skal opfyldes, før en afgiftspligtig kan anvende denne fordelingsmetode, eller om de nævnte præmisser blot beskriver de forhold, Domstolen tog i betragtning ved afgørelsen af sagen.

47. For at besvare disse spørgsmål skal jeg for det første undersøge, om Madgett og Baldwin-dommen skal fortolkes således, at en afgiftspligtig kun har mulighed for at fordele pakkeprisen efter metoden med markedsprisen, såfremt anvendelsen af denne metode faktisk er mere enkel i den bestemte situation, denne afgiftspligtige befinder sig i, og at anvendelsen af denne metode giver næsten det samme momsbeløb som den omkostningsbaserede metode.

48. For det andet skal jeg i givet fald undersøge, om en afgiftspligtig fra beskatningsår til beskatningsår frit kan tage stilling til, om han vil anvende metoden med markedsprisen. Endelig skal jeg undersøge, om en afgiftspligtig kan vælge kun at anvende denne metode i forbindelse med nogle af sine egne ydelser, hvis han i samme beskatningsperiode er ude af stand til at fastlægge markedsprisen for andre af de egne ydelser i pakken

49. Jeg skal derfor for det første undersøge, om en afgiftspligtig, der er omfattet af sjette direktivs artikel 26, kun kan fordele pakkeprisen efter metoden med markedsprisen, såfremt denne metode faktisk er mere enkel i den givne situation og giver et momstilsvare af nogenlunde samme størrelse som den omkostningsbaserede metode. Spørgsmålet er, om en afgiftspligtig som My Travel, som hævdede af Det Forenede Kongeriges regering, ikke har ret til at ændre sine momsangivelser på grundlag af markedsprisen med den begrundelse, at selskabet uden særlige problemer kunne have udfyldt momsangivelserne efter den omkostningsbaserede metode, og at denne ændring ville medføre en væsentlig nedsættelse af selskabets moms.

50. Jeg er ikke enig i den fortolkning af Madgett og Baldwin-dommen, der er anlagt af Det Forenede Kongeriges regering.

51. Efter min opfattelse fremgår det af 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. Domstolen har ikke konstateret, at denne metode er mere enkel i T.P. Madgetts og R.M. Baldwins særlige situation, men ud fra en vurdering af de almindelige betingelser for at anvende de to konkurrerende metoder og under udtrykkelig henvisning til punkt 76 i mit forslag til afgørelse i Madgett og Baldwin-sagen (24). Ifølge dommen skal metoden med markedsprisen vælges, fordi den i sig selv er enklere end den omkostningsbaserede metode (25).

52. Hvis anvendelsen af denne metode til beregning af momsen for et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, endvidere betinges af, at metoden i den pågældende afgiftspligtiges særlige situation faktisk er mere enkel end den omkostningsbaserede metode, ville det nemlig som anført af den forelæggende ret og sagsøgeren i hovedsagen indebære, at fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget, som er et væsentligt element i momssystemet, vil afhænge af en subjektiv og usikker vurdering. En sådan betingelse ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, hvorefter fællesskabsbestemmelser, især bestemmelser, der som momsregler kan medføre økonomiske virkninger, skal være klare og forudsigelige (26).

53. At en afgiftspligtig som f.eks. My Travel har kunnet udfylde sine momsangivelser efter TOMS-metoden på grundlag af de faktiske omkostninger uden tilsyneladende at støde på særlige vanskeligheder, bør således efter min opfattelse ikke være til hinder for, at My Travel udfylder angivelserne på ny efter metoden med markedsprisen.

54. Jeg finder endvidere ikke, at bemærkningen i Madgett og Baldwin-dommens præmis 46 om, at »når henses til, at det i det foreliggende tilfælde står fast, at momsen i princippet bliver den samme, hvad enten beregningen af momsen på grundlag af fortjenstmargenen for ydelser købt hos tredjemand sker efter den ene eller den anden metode«, skal opfattes som en betingelse for at anvende metoden med markedsprisen. En sådan fortolkning er efter min opfattelse ikke i overensstemmelse med ordlyden af de nævnte præmisser. Argumentet er placeret mellem to tankestreger efter ordene »under disse omstændigheder«, hvorefter fremgår, at Domstolens konklusion i præmis 46 og 47 er udledt af de forhold, der beskrives i de foregående præmisser. At de to konkurrerende metoder i den foreliggende sag giver den samme moms, er tilsyneladende derfor uden betydning.

55. Hertil kommer, at Det Forenede Kongeriges fortolkning ville indebære, at de afgiftspligtige efter at have udfyldt deres momsangivelse efter metoden med markedsprisen skulle træffe alle nødvendige foranstaltninger for at anvende den omkostningsbaserede metode. En sådan løsning ville således fratage anvendelsen af markedsprisen den fordel, som indebærer, at Domstolen anser denne metode for den rigtige, nemlig at denne metode generelt er lettere at anvende end den omkostningsbaserede metode. Denne løsning ville også gøre det umuligt at anvende metoden med markedsprisen, når de egne ydelser og de købte ydelser som i den foreliggende

sag er undergivet forskellige momssatser.

56. Det er derfor efter min opfattelse ikke en betingelse for, at en afgiftspligtig omfattes af sjette direktivs artikel 26, som mod betaling af et fast beløb sælger købte og egne ydelser til rejsende, kan anvende metoden med markedsprisen til at fordele dette faste beløb, at denne metode giver næsten det samme momsbeløb, som en omkostningsbaseret metode ville give. Den omstændighed, at anvendelsen af denne metode i hovedsagen ville medføre en væsentlig nedsættelse af My Travels moms, bør derfor i sig selv ikke være til hinder for anvendelsen af metoden.

57. Jeg skal for det andet undersøge, om det beror på den afgiftspligtiges skøn, om markedsprisen skal anvendes, når denne kan fastslås.

58. Det fremgår klart af forelæggelseskendelsen, at kernen i dette spørgsmål er, om en afgiftspligtig som My Travel, der har udfyldt sine momsangivelser for årene 1995-1999 efter den omkostningsbaserede metode, må beregne sin moms på ny efter metoden med markedsprisen alene for de tre år, hvor anvendelsen af denne metode medfører en væsentlig nedsættelse af den afgiftspligtiges moms.

59. Som anført i forelæggelseskendelsen er det rigtigt, at ordlyden af Domstolens besvarelse af spørgsmålene i Madgett og Baldwin-dommen, hvorefter »[d]et [ikke kan forlanges], at en erhvervsdrivende skal beregne, hvilken del af pakkerejsen der svarer til hans egen ydelse, efter princippet om faste omkostninger, når denne del kan udskilles af pakkerejsen på grundlag af markedsprisen for ydelser, der svarer til dem, som indgår i pakkerejsen« (27), forekommer uklar. Jeg finder imidlertid ikke, at Domstolen med dette svar har villet angive, at en afgiftspligtig, som kan beregne markedsprisen for sine egne ydelser, har ret til frit at vælge mellem denne metode og den omkostningsbaserede metode alene for at nedbringe sin moms.

60. Efter min opfattelse vil en sådan fortolkning ikke være i overensstemmelse med det grundprincip, momsen bygger på. Momsen skal principielt være en forbrugsafgift, som er nøjagtigt proportional med prisen på goderne og tjenesteydelserne. Momsen skal opkræves af de afgiftspligtige for afgiftsmyndighederne på hvert stadium af produktions- og distributionsprocessen. Momsen skal indbetales til afgiftsmyndighederne og belaster i sidste instans alene den endelige forbruger (28). Systemet indebærer således, at de afgiftspligtige identificeres af afgiftsmyndighederne i deres land, og at de fører et nøjagtigt regnskab samt indsender periodiske momsangivelser til disse myndigheder. 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.

61. 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 købte og egne ydelser til den rejsende, kan ikke ændre ved dette grundprincip. Jeg er således enig med Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i, at det faste beløb principielt bør fordeles efter den metode, der hvad angår de egne ydelser kan føre til et resultat, der er så tæt som muligt på det resultat, som anvendelsen af den almindelige momsordning, således som denne fremgår af direktivets artikel 11, del A, stk. 1, litra a), og fast retspraksis, hvorefter beskatningsgrundlaget skal udgøres af den faktisk modtagne modydelse for de leverede varer eller tjenester, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (29).

62. I modsætning til Kommissionen er jeg ikke desto mindre ikke overbevist om, at metoden med markedsprisen skal foretrækkes frem for den omkostningsbaserede metode, fordi den som anført af Kommissionen har den fordel, at den generelt gør det muligt med større nøjagtighed at beregne de købte og de egne ydelsers respektive andele af pakkeprisen. Det var ikke under henvisning til

en sådan fordel, at Domstolen i Madgett og Baldwin-dommen fastslog, at denne metode var den rigtige.

63. Domstolen fastslog nemlig i Madgett og Baldwin-dommen, at anvendelse af markedsprisen som kriterium også kan være vilkårlig, for så vidt som prisen for den egen ydelse, der tilbydes som led i pakken, anses for at være identisk med prisen for ydelsen, når denne tilbydes som eneste ydelse. I hovedsagen ville dette være ensbetydende med, at prisen for en flybillet solgt af My Travel som led i en pakkerejse formodes at være identisk med prisen for en flybillet til samme destination, når billetten sælges særskilt af denne afgiftspligtige. Denne formodning er imidlertid ikke altid begrundet. Som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i Madgett og Baldwin-sagen (30), er det ikke usædvanligt, at en pakkerejse giver anledning til, at en ydelse tilbydes til en lavere pris for at gøre tilbuddet med blandede ydelser mere attraktivt.

64. Ifølge Madgett og Baldwin-dommen skal metoden med markedsprisen vælges, ikke fordi den som hævdet af Kommissionen generelt giver det resultat, der kommer nærmest resultatet af anvendelsen af den almindelige momsordning, men fordi den i bund og grund er mere enkel end den omkostningsbaserede metode.

65. Dette må dog efter min opfattelse ikke føre til den konklusion, at en afgiftspligtig kan anvende denne metode efter eget skøn afhængig af, om den medfører en nedsættelse af hans moms i forhold til den moms, som den omkostningsbaserede metode ville give. For det første er der nemlig intet i Madgett og Baldwin-dommen, der reelt tyder på, at Domstolen har haft til hensigt at tillægge erhvervsdrivende en sådan rettighed.

66. For det andet ville My Travels foreslåede fortolkning af denne dom medføre, at de afgiftspligtige frit kan ændre det beskatningsgrundlag, der gælder efter sjette direktivs artikel 26, og det beskatningsgrundlag, der gælder efter de almindelige regler. Hvis afgiftspligtige tillægges en sådan rettighed, kan konsekvensen blive, at de kunstigt forhøjer beskatningsgrundlaget for den del af pakken, der beskattes efter den laveste skat, og således skaber ulig konkurrence mellem erhvervsdrivende til fordel for dem, der har etableret hovedsædet for deres økonomiske aktiviteter eller et fast kontor i en medlemsstat, som beskatter visse transaktioner efter meget lave satser eller efter nulsats, som f.eks. Det Forenede Kongerige med hensyn til personbefordring (31). En sådan fortolkning kan derfor være i strid med princippet om momsens konkurrencemæssige neutralitet.

67. Jeg skal herved understrege, 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«. En harmonisering af beskatningsgrundlaget skal således sikre, at økonomisk og handelsmæssigt sammenlignelige situationer behandles på samme måde, hvad angår moms. Denne harmonisering bidrager således til at sikre systemets neutralitet.

68. Jeg er derfor enig med Kommissionen i, at pakkeprisen skal fordeles mellem købte og egne ydelser på grundlag af markedsprisen for de egne ydelser, når denne kan fastslås.

69. Alligevel finder jeg det vanskeligt helt at udelukke, at dette princip kan fraviges. Som nævnt kan også metoden med markedsprisen indeholde et element af vilkårlighed, og et af de grundlæggende principper i momsordningen er, at den er fuldstændig neutral i forhold til de afgiftspligtige. Det er ubestridt, at efter den almindelige momsordning kan beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger (32). Derfor finder jeg, at det kan 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.

70. Dette kan f.eks. være tilfældet, når en afgiftspligtig ud fra sit regnskab kan vise, at han for den pågældende beskatningsperiode systematisk har fastsat sine faste priser således, at der for hver udgiftsbestanddel opnås en fast fortjenstmargen. I et sådant tilfælde finder jeg, at ønsket om at harmonisere beskatningsgrundlaget ved at gøre anvendelsen af metoden med markedsprisen til princip bør vige for kravet om neutralitet.

71. Jeg finder derfor, at et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, som mod betaling af et fast beløb sælger købte 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. Dette gælder dog ikke, hvis vedkommende er i stand til at godtgøre, at den omkostningsbaserede metode for den pågældende beskatningsperiode giver et pålideligt billede af pakkeprisens faktiske sammensætning.

72. Det er de nationale afgiftsmyndigheder og eventuelt de nationale retsinstanser, der skal vurdere, om det er muligt at udskille den del af pakkeprisen, der svarer til de egne ydelser, på grundlag af ydelsernes markedspris.

73. I Madgett og Baldwin-dommen fastslog Domstolen, at denne markedspris skulle beregnes ud fra prisen for tilsvarende ydelser leveret af den afgiftspligtige selv til gæster, der ikke gør brug af pakken (33). Kommissionen finder derimod, at der også kan tages hensyn til tilsvarende ydelser leveret af andre afgiftspligtige.

74. Jeg går af flere grunde ikke ind for sidstnævnte løsning. For det første ligner den meget det forslag, der var blevet fremsat af den svenske regering i Madgett og Baldwin-sagen, og som Domstolen, selv om den ikke udtrykkeligt forkastede forslaget, dog ikke medtog i sin dom. Som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i samme sag (34), kan der endvidere være flere ulemper end fordele forbundet med løsningen. Dels er det beløb, man når frem til ud fra tilsvarende ydelser leveret af andre afgiftspligtige, i vidt omfang fiktivt, eftersom det ikke har nogen direkte sammenhæng med den ydelse, der skal beskattes. Dels er der risiko for, at tallet er upræcist, idet referenceværdien kan bestrides og således blive genstand for tvist mellem eksperter.

75. Denne konklusion bekræftes tilsyneladende af de faktiske omstændigheder i hovedsagen. De store udsving i prisen for flybilletter og de varierende omkostninger, der afhænger af bestemmelsessted, og som især skyldes konkurrencen på dette område fra lavprisselskaberne, vil kunne gøre det vanskeligt at fastlægge de relevante referencepriser med udgangspunkt i transporter, der gennemføres af andre afgiftspligtige, og give anledning til diskussion. Endvidere bestrider den forelæggende ret ikke den måde, hvorpå markedsprisen for egne ydelser beregnes, og som fremgår af Madgett og Baldwin-dommen. Den forelæggende ret skal derfor vurdere, om de flybilletter, My Travel sælger særskilt, kan udgøre ydelser, der svarer til dem, My Travel leverer som en del af pakken, og i givet fald fastlægge markedsprisen for disse billetter ud fra prisen for de billetter, der sælges særskilt.

76. I den foreliggende sag er det også et spørgsmål, 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. Dette var tilfældet i 1995, hvor My Travel solgte ferierejser til faste priser og selv ud over flyrejserne leverede krydstogter og overnatninger på campingpladser, dog kun som en del af pakkerejser. Den forelæggende ret ønsker derfor for det tredje oplyst, om dette kriterium alligevel kan anvendes på egne ydelser, hvis markedspris kan fastlægges, når pakken omfatter egne ydelser, hvis markedspris ikke kan fastlægges, fordi den afgiftspligtige ikke sælger tilsvarende ydelser uden for pakken.

77. Den omstændighed, at markedsprisen ikke kan fastlægges for samtlige egne ydelser leveret af den afgiftspligtige, kan efter min opfattelse ikke 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. Han skal således beregne markedsprisen for de egne ydelser, han sælger uden for pakken, og derefter trække denne pris fra pakkeprisen og fordele det resterende beløb, mellem købte ydelser og andre egne ydelser for at beregne den afgiftspligtige fortjenstmargen i henhold til sjette direktivs artikel 26 efter den omkostningsbaserede metode.

78. Jeg finder imidlertid ikke, at der er uovervindelige praktiske vanskeligheder ved således at kombinere de to metoder. Den forelæggende ret har ikke nævnt sådanne vanskeligheder, og det fremgår af sagens akter, at My Travel har været i stand til at foretage en ny beregning af sin moms for 1995 ved alene at fratrække markedsprisen for flyrejserne. Endvidere har jeg tidligere angivet, hvorfor jeg ikke finder, at anvendelsen af markedsprisen skal være betinget af, at denne metode er den, der er mest enkel, når der henses til den særlige situation, hver afgiftspligtig befinder sig i.

79. Selv om sjette direktivs artikel 26 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 (35) ikke at forenkle de regnskabsmæssige krav, som den almindelige momsordning stiller. I artikel 26, stk. 3, hedder det således, at hvis de transaktioner, der præsteres for disse erhvervsdrivende af andre afgiftspligtige personer, gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af pakkeprisen, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses for afgiftsfri. Som det fremgår, kan anvendelsen af en sådan bestemmelse ligeledes tvinge rejsebureauerne til at foretage forholdsvis tekniske opdelinger af pakkepriserne (36).

80. I det nævnte tilfælde finder jeg således ikke tilstrækkeligt grundlag for at forkaste anvendelsen af markedsprisen og således modarbejde den harmonisering af beskatningsgrundlaget, som sjette direktiv har som mål. I lighed med Kommissionen finder jeg derfor, at en afgiftspligtig for samme beskatningsperiode kan 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.

81. I betragtning af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare det første spørgsmål således: 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 sammensætning. Anvendelsen af markedsprisen er ikke betinget af, at denne metode er mere enkel end den omkostningsbaserede metode, eller af, at den giver den samme eller nogenlunde den samme moms som den omkostningsbaserede metode. Derfor

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

— anvendes metoden med markedsprisen 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.

B – *Det andet spørgsmål*

82. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, 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 flybiller alene i det pågældende regnskabsår eller hans gennemsnitlige indtægt på salg af flybiller alene i det pågældende regnskabsår.

83. Den forelæggende ret udbeder sig således oplysninger om, hvorledes man konkret skal fastlægge markedsprisen for My Travels egne ydelser, der leveres som en del af de pakkerejser, bureauet sælger.

84. Som bekendt har Domstolen i henhold til artikel 234 EF ikke 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 (37). Efter min opfattelse overskrider dette spørgsmål den kompetence, som denne artikel tillægger Domstolen, fordi spørgsmålet kræver en gennemgang af de beregninger, My Travel har foretaget i sine nye momsangivelser. Endvidere har den forelæggende ret selv anført, at hvis Domstolen finder, at dette selskab er berettiget til at anvende markedsprisen, skal den fastslå, nøjagtig hvorledes denne markedspris skal beregnes, i et nyt retsmøde, der er forbeholdt dette spørgsmål, og som sammensættes af tre personer, hvoraf de to er regnskabskyndige.

85. Domstolen kan dog efter min opfattelse ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 26 og i forlængelse af det allerede oplyste om, hvorledes pakkeprisen fordeles, når den afgiftspligtige leverer købte og egne ydelser, besvare spørgsmålet, om gennemsnitspriser kan lægges til grund for beregningen af markedsprisen.

86. I lighed med Kommissionen finder jeg, at intet er til hinder for en sådan praksis. Tværtimod kan en gennemsnitspris 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 (38). Den forelæggende ret kan således lovligt fastlægge markedsprisen for de flyrejser, My Travel sælger som led i en pakkerejse, ud fra den gennemsnitlige salgspris for de flybiller, 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, at flybiller tilbydes de rejsendes børn gratis eller til nedsat pris, når der er tale om pakkerejser.

87. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det andet spørgsmål således, at det ud fra omstændighederne i hovedsagen tilkommer den nationale ret at fastlægge markedsprisen for de flyrejser, My Travel sælger som led i en pakkerejse. Den forelæggende ret kan beregne denne markedspris ud fra gennemsnitspriser.

V – **Forslag til afgørelse**

88. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra VAT and Duties Tribunal, Manchester, således:

»1) Et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, som har udfyldt sin momsangivelse for en beskatningsperiode efter den metode, der er fastsat i den nationale lovgivning til gennemførelse af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, kan efterfølgende på ny beregne sin moms

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

2) Sjette direktivs artikel 26 skal fortolkes således, at 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, 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 sammensætning. Anvendelsen af markedsprisen er ikke betinget af, at denne metode er mere enkel end den omkostningsbaserede metode, eller af, at den giver den samme eller nogenlunde den samme moms som den omkostningsbaserede metode. Derfor

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

– anvendes metoden med markedsprisen 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 ud fra omstændighederne i hovedsagen den nationale ret at fastlægge markedsprisen for de flyrejser, My Travel plc sælger som led i en pakkerejse. Den forelæggende ret kan beregne denne markedspris ud fra gennemsnitspriser.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 – Forenede sager C-308/96 og C-94/97, Sml. I, s. 6229.

4 – Herefter »My Travel«.

5 – Dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 15, samt Madgett og Baldwin-dommen, præmis 18.

6 – Dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 25.

7 – Artikel 26, stk. 1.

8 – Artikel 26, stk. 2, første og andet punktum.

9 – Artikel 11, del A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) Ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

10 – Artikel 26, stk. 4.

11 – Herefter »Commissioners«.

12 – Herefter »TOMS-ordningen«.

13 – Præmis 19.

14 – Præmis 20-27.

15 – Præmis 32-35.

16 – Præmis 43.

17 – Præmis 44.

18 – Jf. bl.a. 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.

19 – Jf. bl.a. 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 i dom af 17.2. 2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 41-45.

20 – Jf. bl.a. dom af 22.6.1989, sag 103/88, Fratelli Costanzo, Sml. s. 1839, præmis 33, af 19.1.1993, sag C-101/91, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 191, præmis 24, af 28.6.2001, sag C-118/00, Larsy, Sml. I, s. 5063, præmis 52, og Kühne & Heitz-dommen, præmis 22.

21 – Jf. bl.a. dom af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, præmis 17, og af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 93.

22 – Jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, og dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., præmis 103.

23 – BP Soupergaz-dommen, præmis 42. Jf. tillige dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 47.

24 – Punkt 76 er affattet således: »En ordning, hvorefter markedsværdien af egne ydelser fratrækkes, har det fortrin, at den er enkel, men afspejler, som allerede nævnt, ikke præcist prisstrukturen af disse ydelser i pakkerejsen. Mens man ifølge den metode, som er baseret på omkostningsberegningen, skal fastsætte den afgiftspligtige fortjeneste på grundlag af den fælles fortjenstmargen, er det ikke her nødvendigt at sondre mellem de enkelte bestanddele af ydelsernes værdi. Fortjenesten og omkostningerne udgør tilsammen referenceværdien af egne ydelser, som det er tilstrækkeligt at trække fra pakkens pris for at opnå værdien af de købte ydelser. Ved at trække den pris fra, der er betalt for sidstnævnte ydelser, finder man, som ovenfor nævnt, den afgiftspligtige fortjeneste, uden at det er nødvendigt at opdele værdien af ene ydelser.«

25 – Jeg tilføjede i punkt 77 og 78 i mit forslag til afgørelse i denne sag, at den omkostningsbaserede metode kræver en kompliceret rekonstruktion af de forskellige elementer af kostprisen, som ikke kan udføres uden en fordeling af generalomkostningerne mellem egne ydelser, som, når de fratrækkes i pakkeprisen, giver den fælles fortjeneste, der anvendes til at beregne beskatningsgrundlaget, og egne ydelser, som udføres uden for pakken. Ved anvendelse af markedsværdien undgås endvidere tvivl om, hvilken art omkostninger der skal fratrækkes. Faktisk tillader sjette direktivs artikel 26, stk. 2, tredje punktum, fratrækning af rejsebureauets

faktiske omkostninger for købte ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode. Derfor er generalomkostninger, som ikke opfylder denne betingelse, men som ikke desto mindre indgår i den erhvervsdrivendes samlede aktivitet, en del af den afgiftspligtige fortjeneste fra købte ydelser, men ikke af fortjenesten fra egne ydelser. Beregningen af omkostningerne ville nødvendiggøre en fordeling af disse omkostninger mellem disse to ydelseskategorier. Markedsværdien af egne ydelser omfatter imidlertid allerede omkostningerne, og det er ikke nødvendigt at udskille dem med henblik på beregning af fortjenesten af købte ydelser.

26 – Jf. dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23, og hvad især angår særordningen i sjette direktivs artikel 26, dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5437, præmis 17.

27 – Dommens præmis 47 og domskonklusionens punkt 2, andet punktum.

28 – Jf. bl.a. oversigten over momssystemet i dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 18-24.

29 – Med hensyn til det tilsvarende begreb »modværdi«, der findes i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), se dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13; med henblik på begrebet »modydelse« i sjette direktiv, se dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 16, af 2.6.1994, sag C-33/93, Empire Stores, Sml. I, s. 2329, præmis 18, Madgett og Baldwin-dommen, præmis 40, og dom af 3.7.2001, sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. I, s. 5163, præmis 22.

30 – Punkt 69.

31 – Reglerne vedrørende momssatserne fremgår navnlig af sjette direktivs artikel 12, stk. 3. Ifølge de udgaver af denne artikel, der gælder for de relevante år i den foreliggende sag, skal medlemsstaterne fastsætte momsens normalsats til mindst 15%. De kan ligeledes fastsætte en eller to nedsatte satser gældende for levering af goder og tjenesteydelser, der ikke må være på under 5%. En række medlemsstater har dog i en overgangsperiode mulighed for at fastsætte satser, der er endnu lavere end disse nedsatte satser (jf. oversigten over de satser, der gælder i de forskellige medlemsstater, i Kommissionens beretning om de nedsatte momssatser udarbejdet i henhold til artikel 12, stk. 4, i sjette direktiv, KOM(2001) 599 endelig udg. af 22.10.2001).

32 – Gibbs-dommen, præmis 19, og dom af 15.10.2002, sag C-427/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 28 og 29.

33 – Præmis 44. Der var her tale om de priser for værelser og halvpension, som hotellet forlangte, når gæsterne ikke gjorde brug af pakken.

34 – Punkt 72.

35 – Jeg har angivet de grunde, der har fået fællesskabslovgiver til at indføre særordninger for disse erhvervsdrivende, i punkt 3-5 og punkt 39 i mit forslag til afgørelse i Harbs-sagen (dom af 15.7.2004, sag C-321/02, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser).

36 – Jf. hvad angår de tekniske vanskeligheder, denne opdeling kan give anledning til i forbindelse med lufttransporttydelser, dommen af 27.10.1990 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 12.

37 – Dom af 15.7.1964, sag 100/63, Van der Veen, Sml. 1954-1964, s. 527, org.ref.: Rec. s. 1105, 1121, af 2.12.1964, sag 24/64, Dingemans, Sml. 1954-1964, s. 557, org.ref.: Rec. s. 1259, 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.

38 – Det Forenede Kongeriges regering har anført, at de flybilletter til Palma (Spanien), som My Travel solgte i juni 1997, blev solgt til 18 forskellige priser (punkt 4.15 i det skriftlige indlæg).