Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
BOBEK
föredraget den 5 september 2018 [1]

Mål C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
mot
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Förskottsbetalningar – Beskattningsgrundande händelse – Särskild ordning för resebyråer – Fastställande av vinstmarginalen – Resebyråns faktiska kostnad”

I. Inledning

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (nedan kallad Skarpa) är en resebyrå. Skarpa tar emot förskottsbetalningar från sina kunder som kan täcka upp till 100 procent av det pris som de är skyldiga att betala. Enligt de allmänna bestämmelserna i EU:s mervärdesskattelagstiftning gäller att när förskottsbetalningar görs innan tjänsterna faktiskt har tillhandahållits, blir mervärdesskatten utkrävbar på sådana betalningar och på det mottagna beloppet.

2. Samtidigt omfattas Skarpas tjänster av mervärdesskattereglerna i den särskilda ordningen för resebyråer. Enligt denna ordning ska Skarpa ta ut mervärdesskatt på sin vinstmarginal. Skarpas slutmarginal är emellertid fortfarande okänd när förskottsbetalningar mottas. De exakta belopp som Skarpa ska betala till sina leverantörer kan ännu inte fastställas eller kan komma att ändras.

3. Skarpa och den nationella skattemyndigheten är oense om den exakta tidpunkten vid vilken mervärdesskatt för resetjänster blir utkrävbar. Skarpa anser att mervärdesskatten blir utkrävbar när vinstmarginalen blir slutgiltigt känd. Minister Finansów (finansministern, Polen) anser att mervärdesskatt redan är utkrävbar när en förskottsbetalning görs.

4. Det är mot denna bakgrund som Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) vill få klarhet i om den *allmänna* regeln om utkrävbarhet för förskottsbetalningar är tillämplig på tjänster som omfattas av den *särskilda* ordningen för resebyråer. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen veta på vilket belopp mervärdesskatt ska tas ut, eftersom slutmarginalen endast kan fastställas efter det att förskottsbetalningar har gjorts.

1 Originalspråk: engelska.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. I artikel 63 i direktiv 2006/112/EG[2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) föreskrivs att ”[d]en beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum”.

6. I artikel 65 i samma direktiv anges att ”[o]m förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet”.

7. Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar vid någon av tre olika tidpunkter.

8. Artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om en särskild ordning för resebyråer. Artiklarna 306–308 har följande lydelse:

”Artikel 306

1. Medlemsstaterna skall tillämpa en särskild ordning för mervärdesskatt på resebyråers transaktioner i enlighet med detta kapitel, om resebyråerna handlar i eget namn gentemot kunder och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

Denna särskilda ordning skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som förmedlare och på vilka artikel 79 första stycket led c skall tillämpas för beräkning av beskattningsunderlaget.

2. Vid tillämpningen av detta kapitel skall även researrangörer betraktas som resebyråer.

Artikel 307

Transaktioner som genomförs av en resebyrå på de villkor som anges i artikel 306 i samband med en resa skall anses som ett enda tillhandahållande av tjänster av resebyrån till den resande.

Detta enda tillhandahållande skall beskattas i den medlemsstat där resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs.

Artikel 308

Med avseende på det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrån utför skall som beskattningsunderlag och som pris, exklusive mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 226 punkt 8, anses resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande.”

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

B. Nationell rätt

9. I Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster av den 11 mars 2004, Dz.U 2011, nr 177, pos. 1054, i dess nuvarande lydelse) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”Artikel 19a.8.

Om betalning, särskilt förskottsbetalning, handpenning, avbetalning, bygg- eller lägenhetsdeposition innan en kooperativ äganderätt till en bostad eller lokal avsedd för andra ändamål, uppbärs helt eller delvis innan varan levereras eller tjänsten tillhandahålls, blir skatten utkrävbar med avseende på det uppburna beloppet vid tidpunkten då denna betalning uppbärs, med de undantag som föreskrivs i punkt 5 led 4.

…

Artikel 119

1. I samband med tillhandahållande av turisttjänster ska beskattningsunderlaget, med undantag för vad som stadgas i punkt 5, utgöras av marginalvinsten minskad med den skatt som ska betalas.

2. Med marginalvinsten i punkt 1 avses skillnaden mellan beloppet som ska betalas av tjänstens mottagare och den faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande; med tjänster som är till direkt nytta för den resande avses tjänster som utgör en beståndsdel av turisttjänsterna som tillhandahålls, vilket särskilt omfattar transport, logi, kost och försäkring.”

10. Enligt beslutet om hänskjutande tillämpade Polen artikel 66 i mervärdesskattelagen och en särskild bestämmelse på förskottsbetalningar för turisttjänster.[3] Den polska regeringen bekräftade vid den muntliga förhandlingen att den rättsakt som innehöll den bestämmelsen hade upphävts från den 1 januari 2014, tydligen utan att ersättas av någon annan särskild bestämmelse för resetjänster.[4]

III. Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågorna

11. Skarpa är en resebyrå. Dess tjänster omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer (”den särskilda ordningen för resebyråer”) som föreskrivs i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet och artikel 119 i mervärdesskattelagen. Då det enligt Skarpa var oklart när mervärdesskatten för de förskottsbetalningar som resebyråer tar emot blir utkrävbar, bad den finansministern att utfärda en individuell tolkning i denna fråga.

12. Skarpa ansåg att mervärdesskatt bör tas ut för dess tjänster endast när Skarpa kan fastställa slutmarginalen. Finansministern ansåg däremot att mervärdesskatten blir utkrävbar när förskottsbetalningen äger rum, förutsatt att betalningen görs för en viss klart definierad tjänst. För att fastställa vinstmarginalen/beskattningsunderlaget vid den tidpunkten, bör Skarpa beakta sina beräknade kostnader och därefter göra relevanta justeringar om så krävs.

3 Detta förefaller nämligen följa av artikel 3.1 i dekretet av finansministern om implementering av vissa bestämmelser i mervärdesskattelagen av den 4 april 2011 (Dz. U. 2013, pos. 247).

4 Under förhandlingen förklarade den polska regeringen att denna ändring ägde rum till följd av dom av den 16 maj 2013, TNT Express Worldwide (Polen) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa ifrågasatte finansministerns individuella tolkning vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Regionala förvaltningsdomstolen i Kraków, Polen). Den domstolen fann att tolkningen var felaktig och upphävde den och slog därefter fast att mervärdesskatt enbart kan bli utkrävbar när slutmarginalen är känd. En annan lösning skulle leda till en oacceptabel förändring av de lagstadgade reglerna om beskattningsunderlaget, eftersom den inte skulle göra det möjligt att beakta den ”faktiska vinstmarginalen”, och skulle grundas på uppskattningar – vars användning bör begränsas till strikt definierade fall. Justering av skattedeklarationer bör genomföras undantagsvis och inte som regel.

14. Finansministern överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen frågar sig om den särskilda regeln om beskattningsunderlaget för resebyråers tjänster påverkar fastställandet av när mervärdesskatten för dessa tjänster blir utkrävbar. Även om kunden köper en särskild, identifierbar tjänst, kommer de kostnader som uppstår för resebyrån vara kända först senare. Den hänskjutande domstolen anser därför att den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig. Den domstolen har emellertid även medgett att en sådan lösning inte föreskrivs i mervärdesskattedirektivet och endast kan härledas ur dess allmänna regelverk.

15. Om domstolen slår fast att mervärdesskatten blir utkrävbar när förskottsbetalningen har mottagits, vill den hänskjutande domstolen dessutom få klarhet i om mervärdesskatt ska beräknas på det mottagna beloppet (om den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet tillämpas), eller om hänsyn bör tas till den särskilda metoden för fastställande av beskattningsunderlaget enligt artikel 308 i mervärdesskattedirektivet. I detta avseende anser den hänskjutande domstolen att beskattningsunderlaget bör vara vinstmarginalen (och inte det mottagna beloppet) och att vinstmarginalen ska beräknas på grundval av kostnader som uppkommer fram till mottagandet av förskottsbetalningen. Den hänskjutande domstolen är inte övertygad av finansministerns uppfattning om att de beräknade kostnaderna ska beaktas. En sådan uppfattning finner inte stöd i ordalydelsen i artiklarna 65 och 308 i mervärdesskattedirektivet, även om den motiveras och dikteras av praktiska överväganden. Om resebyrån däremot skulle beskattas för det mottagna beloppet skulle detta leda till att ett belopp som skulle vara avsevärt större än det beskattningsunderlag som slutligen fastställs beskattas.

16. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska bestämmelserna i [direktiv 2006/112] tolkas på så sätt att skattskyldighet för förskottsbetalningar som en beskattningsbar person har tagit emot för tillhandahållande av turisttjänster som omfattas av den särskilda skatteordningen för resebyråer enligt artiklarna 306–310 i direktiv [2006/112] inträder vid tidpunkten som fastställs enligt artikel 65 i direktiv [2006/112]?

2) Om den första tolkningsfrågan ska besvaras jakande: Ska artikel 65 i direktiv [2006/112] tolkas på så sätt att en förskottsbetalning som en beskattningsbar person har tagit emot för tillhandahållande av turisttjänster som omfattas av den särskilda skatteordningen för resebyråer enligt artiklarna 306–310 i direktiv [2006/112] med avseende på skatteberäkningen minskas med de kostnader som anges i artikel 308 i direktiv [2006/112], vilka faktiskt uppstått för den beskattningsbara personen fram till dess att förskottsbetalningen tagits emot?”

17. Skarpa, den polska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Såväl Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (direktör för den nationella skattemyndigheten, Polen), den tyska och den polska regeringen som kommissionen yttrade sig vid den muntliga förhandlingen den 7 juni 2018.

IV. Bedömning

18. Detta förslag till avgörande är uppbyggt på följande sätt. I del A kommer jag att som svar på den hänskjutande domstolens första fråga föreslå, att den särskilda bestämmelsen i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet vad gäller beskattnings*underlaget* inte utesluter samtidig tillämpning av den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet som avser den *tidpunkt* då skatt blir utkrävbar om förskottsbetalning görs. Jag kommer i del B, som svar på den andra frågan att föreslå att mervärdesskatt ska beräknas på vinstmarginalen – som fastställs som skillnaden mellan de belopp som mottagits som förskottsbetalning och motsvarande procentuella andel av den totala beräknade kostnaden för en viss transaktion.

A. Den första frågan: Tillämpning av den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet på tjänster som tillhandahålls av resebyråer

19. Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatten ska vara utkrävbar vid mottagandet av förskottsbetalningen, är tillämplig på förskottsbetalningar för tjänster som tillhandahålls av en resebyrå.

20. Skarpa har vid den muntliga förhandlingen förklarat att dess kunder vanligen först betalar 30 procent av priset på en bokad tjänst och att resten av priset betalas före avgång. Kostnaderna uppstår ungefär en månad före tillhandahållandet av tjänsten men det exakta beloppet för dessa kostnader blir känt först senare. Enligt Skarpa beror detta huvudsakligen på att i) priset är baserat på ett förväntat antal resenärer, som ofta skiljer sig från det faktiska antalet, ii) fluktuerande växelkurser och iii) oväntade kostnader.

21. Frågan uppkommer hur mervärdesskatten, under dessa omständigheter, kan bli utkrävbar när det är oklart *vilket belopp* som bör användas som utgångspunkt för dess beräkning.

22. Enligt Skarpa är det helt enkelt omöjligt att tillämpa den tidsmässiga regel som anges i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet och ta ut mervärdesskatt när förskottsbetalningen har mottagits. Skarpa har gjort gällande att mervärdesskatten blir utkrävbar först när vinstmarginalen fastställts. Fastställandet av vinstmarginalen är nämligen en viktig del i den särskilda ordningen för resebyråer. Regeln i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet påverkar således inte enbart frågan om *vad* som utgör beskattningsunderlaget (vinstmarginal i stället för det belopp som mottagits), utan senarelägger även den tidpunkt *då* mervärdesskatten blir utkrävbar. Med andra ord måste det sätt på vilket mervärdesskatt tas ut i detta sammanhang anpassas efter resetjänsternas särskilda egenskaper.

23. Direktören för den nationella skattemyndigheten, den tyska regeringen och den polska regeringen samt kommissionen anser att artiklarna 65 och 308 i mervärdesskattedirektivet kan (och måste) tillämpas samtidigt. Båda bestämmelserna avser olika aspekter av uppbörden av mervärdesskatten och tillämpningen av den allmänna regeln hindrar inte tillämpningen av särskilda regler. Kostnaderna uppkommer vid olika tidpunkter före, under eller till och med efter tillhandahållandet av den relevanta tjänsten. Att skjuta upp tidpunkten för mervärdesskattens utkrävbarhet på så sätt som Skarpa föreslår skulle enligt dem gå utöver det syfte som eftersträvas med den särskilda ordningen för resebyråer, och skulle leda till en oberättigad fördel.

24. Jag instämmer i princip i den sistnämnda uppfattningen. Jag anser att en tillämpning av den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet (1) inte utesluter tillämpningen av den särskilda regeln i artikel 308 (2) helt enkelt därför att dessa två bestämmelser inom ramen för förevarande mål avser olika frågor. Den första avser frågan om *när* mervärdesskatt är utkrävbar, medan den andra fastställer *vad* som utgör beskattningsunderlaget. Dessa två bestämmelser utesluter följaktligen inte varandra ömsesidigt (3).

1. Allmän regel: När är mervärdesskatten utkrävbar?

25. Reglerna om mervärdesskattens utkrävbarhet vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster föreskrivs i artiklarna 63–66 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 63 blir skatten utkrävbar när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.[5] Om förskottsbetalningar görs blir mervärdesskatten utkrävbar, enligt artikel 65, ”vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet”.

26. Av förarbetena till artikel 65 framgår att det för harmoniseringen av mervärdesskatten ansågs viktigt att definiera begreppet beskattningsgrundande händelse på unionsnivå.[6] Logiken bakom regeln avseende förskottsbetalningars utkrävbarhet definierades enligt följande: ”när betalning a conto mottas före skattskyldighetens inträde gör mottagandet av denna betalning att skatt kan tas ut, eftersom avtalsparterna på detta sätt uttrycker sin avsikt att i förväg utlösa alla de ekonomiska konsekvenserna av skattskyldighetens inträde”.[7]

27. Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet ingår i avdelning VI i mervärdesskattedirektivet som avser ”Beskattningsgrundande händelse och utkrävbarhet”. Det är emellertid avdelning VII som avser beskattningsunderlaget. Systemet och det sammanhang i vilket artikel 65 ingår bekräftar följaktligen också tydligt att bestämmelsen är inriktad på den *tidsmässiga* aspekten av uppbörden av mervärdesskatt, och endast i andra hand och på ett (logiskt) begränsat sätt på vad beskattningsunderlaget (förskottet som betalats vid den bestämda tidpunkten) ska vara.

2. Särskild bestämmelse om vad som utgör beskattningsunderlaget för resebyråers tjänster

28. Samtliga parter och berörda personer, med undantag av Skarpa, har gjort gällande att den särskilda ordningen för resebyråer inte är en självständig och uttömmande beskattningsordning som reglerar alla aspekter av fastställande av mervärdesskatt för tjänster som tillhandahålls av resebyråer. Det är snarare en uppsättning regler som tillåter begränsade undantag – de som är nödvändiga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas genom den särskilda ordningen för mervärdesskatt, emellertid utan att avvika från andra delar av den allmänna mervärdesskatteordningen.[8]

29. Jag delar denna uppfattning.

30. Syftet med den särskilda ordningen för resebyråer är dubbelt. För det första har domstolen vid upprepade tillfällen förklarat att den särskilda ordningen för resebyråer försöker undvika de praktiska svårigheter som ”en tillämpning av allmänna bestämmelser avseende platsen för beskattning, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt skulle medföra” ”på grund av mångfald[en hos resebyråers tjänster] och platsen för deras tillhandahållande”.[9]

5 Domstolen erinrade om att ”[d]enna grundläggande princip återspeglas i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet genom att det där föreskrivs att den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten inträffar och skatten blir utkrävbar den dag då varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls”. Dom av den 16 maj 2013, TNT Express Worldwide (Polen) (C-169/12, EU:C:2013:314, punkt 22).

6 Se förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (KOM(73) 950 av den 20 juni 1973). Se även den förklarande anmärkningen till förslaget till det sjätte direktivet, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 12.

7 Den förklarande anmärkningen till förslaget till det sjätte direktivet, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 13.

8 Dom av den 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 15), eller dom av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 5). Se även punkt 34 i samma dom och dom av den 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20).

9 Se dom av den 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkterna 24 och 22 och där angiven rättspraxis), dom av den 9 december 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punkterna 17 och 18 och där angiven rättspraxis), och dom av den 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19).

31. För det andra syftar ordningen också till att säkerställa att uppbörden av mervärdesskatten för dessa tjänster även i fortsättningen äger rum i den medlemsstat där tjänsten utförs, samtidigt som den skatt som belöper på de tjänster som resebyrån tillhandahåller uppbärs i den medlemsstat där den är etablerad. [10]

32. Resebyråer har enligt den särskilda ordningen för resebyråer följaktligen inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt som tas ut på de tjänster som tillhandhålls av deras leverantörer i olika medlemsstater. De tar ut denna från sina kunder som en kostnadskomponent, [11] tillsammans med deras egna utgående mervärdesskatt som ska tas ut på deras vinstmarginal i den medlemsstat där de är etablerade. [12] Med andra ord omfattar priset på paketresor priset på de tjänster som tillhandahållits av leverantörer inklusive den mervärdesskatt som tas ut av leverantörerna, resebyråns vinstmarginal (som i detta skede ännu inte är slutgiltig) och den mervärdesskatt som ska betalas av resebyråerna på vinstmarginalen.

33. Av ovannämnda uppgifter framgår följaktligen att artiklarna 306–308 i mervärdesskattedirektivet innehåller ett dubbelt undantag: såväl från definitionen av begreppet beskattningsunderlag (*vad*) som från platsen för beskattning (*var*). I dessa bestämmelser anges emellertid inte någonting om beskattningsgrundande händelse eller skattens utkrävbarhet.

3. Samtidig tillämpning av artikel 65 och artiklarna 306–308 i mervärdesskattedirektivet

34. Såsom redan framgår av de två föregående avsnitten blir argumentet om ”oförenlighet” mellan den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet, å ena sidan, och de särskilda reglerna i artiklarna 306–308 i samma direktiv, å andra sidan, ganska svagt när man fokuserar på den exakta karaktären av de båda aktuella bestämmelserna. Det ska upprepas att den särskilda regeln i artiklarna 306–308 i mervärdesskattedirektivet avser frågorna ”*vad*” och ”*var*”. Den första delen av artikel 65, men framför allt den allmänna logiken bakom och syftet med avdelning VI, avser frågan ”*när*”.

35. Det bör vidare noteras att den allmänna regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet för det första är tillämplig oberoende av den berörda sektorn. Den föreskriver *när* mervärdesskatten blir utkrävbar. Den anger att denna tidpunkt inträffar när förskottsbetalningen görs. För det andra är bestämmelsen i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet endast tillämplig på resebyråer och definierar *vad* som utgör beskattningsunderlaget för de tjänster som de tillhandahåller. Beskattningsunderlaget är vinstmarginalen som definieras som ”skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer och som är till direkt nytta för den resande”.

36. Det finns två motargument till den tolkningen av förhållandet mellan dessa två bestämmelser: ett beträffande lydelsen och ett beträffande ändamålet.

10 Se, som ett exempel på detta, rådets interinstitutionella ärende 2002/0041 (CNS), avseende ”Mervärdesskatt särskild ordning för resebyråer” [17567/09]: ”2. Det första syftet med ordningen var att underlätta tillämpningen av mervärdesskattereglerna på dessa transaktioner, och bespara arrangörerna från att behöva registrera i olika medlemsstater där tjänsterna tillhandahölls. 3. Ett andra syfte var att säkerställa att mervärdesskatt som ska tas ut på varor och tjänster som köps av en byrå uppbärs i den stat där dessa transaktioner genomförs, medan den skatt som motsvarar de tjänster som tillhandahålls av resebyrån uppbärs i den stat där byrån är etablerad.”

11 Den ingående mervärdesskatten tas ut implicit – se generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, punkt 25).

12 Mer specifikt föreskrivs i artikel 307 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att ”[d]etta enda tillhandahållande [av resebyrån] skall beskattas i den medlemsstat där resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsten görs.”

37. Vad gäller lydelsen anges i slutet av artikel 65 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatten ska vara utkrävbar ”på det mottagna beloppet”.[13] Det skulle därför särskilt kunna hävdas att artikel 65 även föreskriver om beskattningsunderlaget, som för förskottsbetalningar alltid borde motsvara det mottagna beloppet.

38. Mot bakgrund av de allmänna synpunkter som framförts i föregående punkter, och av rent logiska skäl, anser jag att denna tolkning är problematisk. Vad som ska beskattas inom varje mottagen betalning är ”beskattningsunderlaget” eller snarare den beskattningsbara delen av den mottagna betalningen. Detta innebär naturligtvis inte att någon eller samtliga mottagna betalningar kommer att beskattas automatiskt. Än en gång, för fastställande av det (beskattningsbara) belopp som mottagits när det gäller tjänster som tillhandahålls av resebyråer, måste hänvisning göras till den särskilda bestämmelsen i artikel 308 i vilken ”beskattningsunderlaget” definieras för detta ändamål.[14]

39. Vad gäller ändamålet ska det erinras om att artiklarna 306–308, eller snarare hela kapitel 3, faller under avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Särskilda ordningar” (för respektive sektor eller verksamhet). Unionslagstiftaren avsåg att införa en separat ”ordning”, som inte endast kan avvika från de delar som uttryckligen föreskrivs i relevant kapitel för varje särskild ordning, utan också från ytterligare allmänna bestämmelser som skulle kunna medföra problem vid tillämpningen av den särskilda ordningen.

40. Jag förstår den vidare logiken i detta argument. Det tycks emellertid som om ett sådant synsätt strider mot fast rättspraxis enligt vilken eventuella avvikelser från det allmänna mervärdesskattesystemet, både allmänt och särskilt med beaktande av den särskilda ordningen för resebyråer kräver en strikt och restriktiv tolkning.

41. Allmänt gäller enligt vedertagen praxis från denna domstol att eventuella undantag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt. Detta innebär att deras tillämpningsområde ska begränsas strikt till ordalydelsen och de mål för vilka de har utformats, även om ett mer omfattande undantag är tänkbart. Denna princip har nyligen återigen framhållits av domstolen i domen i målet *Avon Cosmetics*,[15] där domstolen tydligt motsatte sig idén om att ett undantag som föreskrivs med avseende på beräkningen av beskattningsunderlaget i en direktförsäljningsmodell skulle kunna tolkas så, att avdrag även kan göras för kostnader för produkter som köps för demonstration på nivån för ingående skatt. Om ett sådant ytterligare undantag skulle tillåtas (som säkerligen är försvarbart på allmän nivå) skulle detta i praktiken innebära att ett undantag när det väl föreskrivs avseende en viss del skulle kunna generera ytterligare ”dominoeffekter” över hela mervärdesskattesystemet, vilket leder till uppkomsten av ett antal parallella ”à la carte” ordningar, som tydligt går utöver undantagets tillämpningsområde.[16]

13 ”… mervärdesskatten på förskottsbetalningen [skall] vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

14 Se vidare punkt 67 i detta förslag till avgörande.

15 Dom av den 14 december 2017, Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:970, punkterna 36–40).

16 Se även mitt förslag till avgörande i målet Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, särskilt punkterna 39–41 och 50, 58–60 och där angiven rättspraxis).

42. Vad gäller den särskilda ordningen för resebyråer har domstolen vid upprepade tillfällen påpekat att ”i egenskap av undantag från de normala bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] … ska [den särskilda ordning för resebyråer endast] tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet”. [17] Den har även erkänt att den särskilda ordningen och de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattesystemet kan tillämpas samtidigt, eftersom de allmänna bestämmelserna är tillämpliga på aspekter av en transaktion som faller utanför undantaget för resebyråer. [18]

43. Jag kan inte se hur de mål som eftersträvas med den särskilda ordningen för resebyråer [19] kan påverkas av tillämpningen av den tidsmässiga regeln i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet. Om mervärdesskatten blir utkrävbar vid mottagande av förskottsbetalningar, skulle mervärdesskatt fortfarande tas ut på resetjänster i de medlemsstater där de genomförs. Den mervärdesskatten skulle inte dras av i dessa stater utan skulle överföras till kunden av resebyrån och den senare skulle ta ut sin utgående mervärdesskatt på sin vinstmarginal och betala skatten i den medlemsstat där den är etablerad.

44. Detta allmänna konstaterande förefaller inte påverkas av de argument som framförts av Skarpa i förevarande mål.

45. För det första har Skarpa gjort gällande att vinstmarginalen är en väsentlig del av ordningen för beskattning av vinstmarginal. Skatt kan följaktligen inte tas ut när den exakta vinstmarginalen är okänd. Detta argument tycks ha inspirerats av domstolens praxis av vilken det framgår att det för att kunna tillämpa artikel 65 i mervärdesskattedirektivet krävs att alla delar av transaktionen har fastställts. [20]

46. Det är riktigt att det enligt rättspraxis krävs en viss grad av klarhet för att mervärdesskatten ska kunna tas ut på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Av domen i målet BUPA Hospitals framgår att klarhet i princip inte föreligger när ”ett schablonbelopp som betalats för varor som angetts på ett allmänt hållet sätt i en förteckning som när som helst kan ändras genom ett avtal mellan köparen och säljaren och från vilken köparen kommer att ha möjlighet att välja produkter, på grundval av ett avtal som köparen ensidigt och när som helst får säga upp med följden att denna återfår hela den icke använda förskottsbetalningen.” [21]

47. Jag har svårt att tillämpa denna rättspraxis på förevarande mål. Till skillnad från de faktiska situationerna i de målen, tenderar karaktären av och innehållet i den tjänst som tillhandahålls av resebyråer att vara mycket välkänd och definierad, ofta anges med en hög grad av precision, till och med, såsom tydligt angetts vid förhandlingen, mot vilket håll ett fönster till ett bokat rum vetter. Det är under dessa omständigheter svårt att förstå att vinstmarginalen utgör en väsentlig del av den ”beskattningsgrundande händelsen”. För mig förefaller den snarare utgöra en teknisk aspekt av skatteuppbörden som vanligen är okänd för kunden och därmed inte omfattas av de beståndsdelar av en transaktion som måste fastställas i förväg.

17 Se, exempelvis, dom av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496, punkterna 5 och 34), dom av den 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 22 och där angiven rättspraxis), dom av den 9 december 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punkt 16), och dom av den 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

18 Vad gäller fastställande av beskattningsunderlaget avseende interna tjänster och inköpta tjänster, se dom av den 22 oktober 1998, Madgett och Baldwin (C-308/96 och C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 39 och följande punkter).

19 Dessa fastställs och diskuteras ovan i punkterna 30–33.

20 Dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 48), dom av den 16 december 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 31), dom av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 26), dom av den 19 december 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 28), och dom av den 7 mars 2013, Efir (C-19/12, ej publicerad, EU:C:2013:148, punkt 32).

21 Dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 51).

48. Skarpa har vidare gjort gällande att beskattningen av förskottsbetalningar i de fall där vinstmarginalen fortfarande är okänd, kommer att orsaka allvarliga och orimliga svårigheter i praktiken. Mervärdesskattedeklarationer skulle ständigt behöva justeras. Skarpa anser att detta skulle strida mot de mål som eftersträvas med ordningen för beskattning av vinstmarginal. Under förhandlingen framkom vidare att det faktiskt rör sig om två förslag i detta uttalande. Frågan om kännedom (känd eller okänd vinstmarginal) och de praktiska svårigheterna för justering.

49. För det andra, vad beträffar frågan om okänd vinstmarginal, bekräftade Skarpa vid förhandlingen att det pris som en resebyrå tar ut från kunderna i allmänhet verkar vara sammansatt av olika belopp. Den mervärdesskatt som därefter ska beräknas och betalas av resebyrån ingår faktiskt redan i det ”katalogpriset”. Slutmarginalen tycks således vara beräknad ”genom uteslutning” på så sätt att när de faktiska kostnaderna dras av från den mottagna betalningen, delas resten mellan vinstmarginal och mervärdesskatt. På detta sätt skickar resebyrån inte någon rättad faktura till kunden.

50. För att ge ett exempel. Om man antar att priset på resan är 1 000 euro och kostnaderna är 800 euro, ska mellanskillnaden på 200 euro delas upp mellan vinstmarginalen och mervärdesskatten. Om det antas att mervärdesskattesatsen är 21 procent utgör beloppet om 200 euro 121 procent, vilket kommer att delas upp i mervärdesskatt på 34,71 euro, med en vinstmarginal motsvarande 165,29 euro.

51. Om det är så industrin fungerar, vilket som jag har förstått Skarpa har bekräftat vid förhandlingen, tillsammans med det faktum att katalogpriset redan inbegriper mervärdesskatt och resebyråerna inte skulle ta ut någon mervärdesskatt separat senare, är den enda logiska slutsatsen som kan dras från dessa uttalanden följande. En resebyrå som bedriver verksamhet måste göra en ganska detaljerad uppskattning av sina förväntade kostnader och vinstmarginaler för att kunna offentliggöra ett sådant pris i en katalog.

52. Även om den exakta vinstmarginalen kan vara okänd, antingen vid den tidpunkt då förskottsbetalning görs eller faktiskt vid den tidpunkt då tjänsten faktiskt tillhandahållits, eller även en avsevärd tid efter den tidpunkten (tills och såvida inte alla betalningar till en viss leverantör och/eller för en viss säsong har gjorts), kvarstår faktum att varje resebyrå som inte vill lida förluster sannolikt kommer att ha en ganska detaljerad uppskattning av de förväntade kostnaderna innan de startar och marknadsför vissa resor.

53. Vad för det tredje gäller de praktiska svårigheter som Skarpa anfört, särskilt behovet av ytterligare justeringar, kan ett sådant argument enligt min mening knappast i sig garantera en effektiv uteslutning av de lagstadgade bestämmelserna om mervärdesskatt. [22]

54. Dessutom, i motsats till vad Skarpa har gjort gällande, är sådana praktiska svårigheter inte de som ordningen för beskattning av vinstmarginal syftade att undvika. Såsom förklaras ovan, [23] syftade den särskilda ordningen för resebyråer till att undanröja behovet för resebyråer att ansöka om avdrag för mervärdesskatt över hela Europeiska unionen. Avsikten var knappast att befria dem från allt administrativt ansvar som varje beskattningsbar person har under liknande omständigheter. [24]

22 Se, vid upprepade tillfällen, för att visa att domstolen inte godtar ”praktiska eller tekniska svårigheter” som ett tillräckligt skäl för att frångå EU-bestämmelser, dom av den 27 oktober 1992, kommissionen/Tyskland (C-74/91, EU:C:1992:409, punkt 12). eller dom av den 23 maj 1996, kommissionen/Grekland (C-331/94, EU:C:1996:211, punkt 12).

23 Närmare ovan, punkterna 30–33.

24 Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 79): ”Artikel 26 i sjätte direktivet syftar vidare till att tillämpliga regler på mervärdesskatteområdet skall anpassas till resebyråers specifika verksamhet och att de praktiska svårigheter som kan stå i vägen för verksamheten på så sätt minskas. Däremot syftar inte de regler som införs genom denna artikel, i motsats till dem som har införts till förmån för små företag och jordbrukare, till en förenkling av den bokföringsskyldighet som det normala mervärdesskattesystemet medför.” Se även dom av den 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 25).

55. Denna slutsats framstår som desto mer befogad eftersom resebyrån i motsatt fall skulle få en dubbel ekonomisk fördel. Den skulle ha rätt att betala mervärdesskatt även efter tillhandahållandet av tjänsterna, när vinstmarginalen blivit känd, medan den skulle debitera sina kunder i förväg. Jag kan inte se hur en sådan tolkning skulle skapa en rimlig balans mellan alla berörda intressen.

56. Slutligen verkar inte problemet med den provisoriska karaktären av vinstmarginalen när förskottsbetalningen mottagits enbart avse förskottsbetalningar. Jag uppfattar den beskrivning som lämnats vid förhandlingen så, att vinstmarginalen även kan vara okänd *efter att resetjänster tillhandahållits*, när justeringar görs av resebyråns leverantörer.

57. Detta faktum understryker bara det övergripande problemet med Skarpas argument på denna punkt. Om argumentet tas till sitt yttersta har Skarpa inte enbart begärt att undantag ska göras från artikel 65 i mervärdesskattedirektivet, eftersom samma argument skulle kunna utsträckas till att även frångå artikel 63.[25] Eftersom den exakta vinstmarginalen även kan vara okänd vid den tidpunkten då tjänsterna tillhandahålls skulle den tidpunkt vid vilken mervärdesskatten blir utkrävbar vara helt beroende av resebyråns självdeklaration om när den anser att den känner till vinstmarginalens exakta belopp. Detta kommer sannolikt inte att vara fallet när den berörda tjänsten tillhandahålls, veckor eller månader senare, och kanske till och med i slutet av varje säsong, när det är sannolikt att det föreligger en fullständig och komplett uppdelning av alla faktiska kostnader för alla enskilda tjänster som de består av. Det är självklart att respektive resurser skulle bli otillgängliga för staten under alla dessa perioder.[26]

58. Mot bakgrund av det ovan anförda drar jag i denna del slutsatsen att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att skatten blir utkrävbar på förskottsbetalningar som mottagits av en beskattningsbar person som tillhandahåller resetjänster som omfattas av den särskilda ordning för resebyråer som föreskrivs i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, vid den tidpunkt som anges i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga när respektive förskottsbetalning har mottagits.

B. Den andra frågan: Hur mervärdesskatten ska fastställas när beskattningsunderlaget är okänt

59. Den hänskjutande domstolen vill genom sin andra fråga få klarhet i hur skatten, om den är utkrävbar vid mottagandet av en förskottsbetalning, ska fastställas när den exakta vinstmarginalen, det vill säga beskattningsunderlaget, ännu inte är känt.

60. Direktören för den nationella skattemyndigheten, den polska och den tyska regeringen samt kommissionen är eniga om att mervärdesskatt inte ska tas ut på det *mottagna beloppet* utan på *vinstmarginalen*.[27] Förslag om hur denna vinstmarginal bör fastställas vid tidpunkten för mottagandet av förskottsbetalningen skiljer sig emellertid åt.

61. Direktören för den nationella skattemyndigheten har gjort gällande att vinstmarginalen bör fastställas vid mottagandet av förskottsbetalningen, på grundval av de *beräknade* kostnaderna. Nödvändiga justeringar ska göras senare – i skattedeklarationen för respektive redovisningsperiod under vilka tjänsten tillhandahölls. Den polska regeringen har på motsvarande sätt gjort gällande att Skarpa för att fastställa vinstmarginalen när förskottsbetalningen har mottagits bör tillämpa den ”funktionella metoden” och grunda sig på de *beräknade* kostnaderna.

25 I avsaknad av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med artikel 66 a–c i mervärdesskattedirektivet.

26 Domstolen slog fast att ”… i fråga om mervärdesskatt, agerar skattskyldiga personer som skatteindrivare åt staten” och fann att bestämmelserna i sjätte direktivet som syftar till att förhindra att ”stora belopp av offentliga medel samlas i deras händer under en beskattningsperiod” är motiverade. Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

27 Detta är även Skarpas (alternativa) uppfattning, med det tydliga förbehållet som följer av dess svar på den första frågan att artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig och att mervärdesskatten blir utkrävbar först när vinstmarginalen är känd.

62. Vid den muntliga förhandlingen framförde den tyska regeringen en (delvis) liknande ståndpunkt. Den gjorde gällande att de faktiska kostnaderna och de beräknade (förväntade) kostnaderna ska beaktas vid fastställandet av vinstmarginalen. Det är på så sätt som uttrycket ”resebyråns faktiska kostnader” i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas enligt den regeringen.

63. Kommissionen anser att det strider mot ordalydelsen i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet att beakta de beräknade kostnaderna vid fastställandet av vinstmarginalen efter mottagandet av förskottsbetalningen. I den bestämmelsen hänvisas till resebyråns *”faktiska kostnad”*.[28] Följaktligen kan endast de faktiska kostnader som uppkommit innan denna betalning åberopas vid fastställandet av vinstmarginalen när förskottsbetalning mottas. Kommissionens ståndpunkt överensstämmer också med den hänskjutande domstolens förslag.

64. Såsom vidare diskuteras under förhandlingen finns teoretiskt i huvudsak fem olika alternativ till hur beräkningen av vinstmarginalen och beaktandet av kostnaderna ska hanteras under dessa omständigheter.

(i) Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet är inte tillämplig. Mervärdesskatt kan inte utkrävas när förskottsbetalningen har mottagits och vinstmarginalen ska beaktas vid beräkningen av mervärdesskatten när den är slutgiltigt känd (Skarpas ståndpunkt).

(ii) Mervärdesskatt ska tas ut på den förskottsbetalning som mottagits (i stället för på vinstmarginalen). Detta framgår av en bokstavlig tillämpning av artikel 65 i mervärdesskattedirektivet.

(iii) Mervärdesskatt ska tas ut på vinstmarginalen som ska beräknas genom avdrag från den förskottsbetalning som mottagits av en *andel av kostnader som beräknas* för en viss transaktion. Denna andel motsvarar den andel som det mottagna beloppet utgör av det totala priset för tjänsten (denna uppfattning företräds av direktören för den nationella skattemyndigheten och den polska regeringen).

(iv) Mervärdesskatt bör tas ut på vinstmarginalen, men vinstmarginalen bör fastställas vid tidpunkten för mottagandet av förskottsbetalningen, genom att de faktiska kostnaderna dras av, det vill säga de kostnader som faktiskt uppkommit för resebyrån fram till tidpunkten för mottagandet av förskottsutbetalningen (kommissionens ståndpunkt och den hänskjutande domstolens förslag).

(v) Mervärdesskatten skulle tas ut på vinstmarginalen, som också fastställts vid tidpunkten för mottagandet av förskottsbetalningen, men utifrån de kostnader som uppkommit för resebyrån fram till tidpunkten för mottagandet av förskottsbetalningen *och* de beräknade kostnaderna, förutsatt att alla beräknade kostnader ännu inte uppkommit (den tyska regeringens ståndpunkt).

65. Blotta uppräkningen av alla dessa (åtminstone teoretiskt möjliga) alternativ visar tydligt att svaret är långt ifrån klart. Vissa alternativ är emellertid mer problematiska än andra.

28 I vissa andra språkversioner hänvisas till *coût effectif supporté par l’agence de voyages* (franska), *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (tyska), *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (polska), *skutečné náklady cestovní kanceláře* (tjeckiska), *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (spanska).

66. Av de skäl som redan diskuterats i detalj i svaret på den första frågan,[29] kan inte den första ståndpunkt som Skarpa har intagit helt enkelt godtas utan att hela systemet för uppbörd av mervärdesskatt ytterligare snedvrids. Om ett sådant tillvägagångssätt skulle godtas, varför skulle det sluta vid artiklarna 65 och 63. Det kan också finnas andra (allmänna) bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som ”idealiskt” skulle kunna anpassas ytterligare för att tillgodose de (objektivt sett utan tvivel helt motiverade) särskilda behoven hos en viss bransch. Men detta är just denna väg som domstolen har försökt att inte glida in på.

67. Av de skäl som även redan nämnts ovan[30] kan inte heller det andra alternativet godtas. Det stämmer att det i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet anges att ”mervärdesskatten på förskottsbetalningen [ska] vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och *på det mottagna beloppet*”.[31] Om en sådan uppfattning emellertid skulle godtas skulle detta per definition alltid leda till ett (förmodligen provisoriskt) oproportionerligt resultat, eftersom detta första beskattningsunderlag per definition skulle vara större än det beskattningsunderlag som ska fastställas vid ett senare tillfälle. Även av det skälet anser jag att hänvisningen i artikel 65 till ”det mottagna beloppet” ska förstås som en påminnelse om den allmänna bestämmelse enligt vilken skatt ska tas ut på ”allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla …”. Detta följer av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.[32] Jag anser mer specifikt i detta sammanhang att uttrycket ”på det mottagna beloppet” i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det hänvisar till det *mottagna beskattningsunderlaget*. Beskattningsunderlaget är enligt den särskilda bestämmelsen i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet vinstmarginalen. Denna särskilda bestämmelse ska således vara ”kopplad till” logiken i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet där det i artikel 65 hänvisas till ”det mottagna beloppet”.

68. Jag medger att det fjärde och femte alternativet ligger närmare ordalydelsen i artikel 308 i mervärdesskattedirektivet. Jag är emellertid rädd för att redovisning och mervärdesskattedeklarationer, som redan nu är en komplicerad uppgift, blir ett ”omöjligt uppdrag”. De skulle kräva att den *individuella* uppdelningen av samtliga *faktiska* kostnader som uppkommit görs *vid upprepade tillfällen* och *på olika sätt* för varje individuell förskottsbetalning som mottas.

69. Detta förefaller dock av ett antal skäl, helt enkelt vara omöjligt. För det första köps vissa tjänster in i stora mängder (boende och transport), medan individuella tjänster inom dem säljs separat. Om så är fallet, är det sannolikt att fördelningen av de totala kostnaderna för varje transaktion (varje tjänst) är okänd när förskottsbetalningen mottas, särskilt eftersom antalet sålda individuella tjänster sannolikt kommer att ändras avsevärt över tiden. För det andra kan jag inte förstå hur sådana faktiska kostnader för tjänster som beställts i stora mängder skulle kopplas till de individuella tjänster som tillhandahålls. För det tredje blir detta ännu mer komplicerat i de fall där förskottsbetalningen inte bara uppgick till 100 procent av priset, utan andelar av priset, såsom 10, 30 eller 50 procent.

70. Vidare kommer i samtliga dessa fall, innan den slutliga situationen är känd, avdrag för alla de faktiska kostnader som uppkommit vid den tidpunkt då antingen endast en del av betalningarna görs (endast för vissa platser på en större paketresa) och/eller endast en procentuell andel (30 procent eller 50 procent) sannolikt att leda till ett underskott. Med andra ord kan den faktiska kostnaden, i

29 Se punkterna 39–57 ovan i detta förslag till avgörande.

30 Se ovan punkterna 37 och 38 i detta förslag till avgörande.

31 Min kursivering.

32 ”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.” Enligt fast rättspraxis är det definitiva beskattningsunderlaget enligt de allmänna bestämmelserna det vederlag som faktiskt har erhållits, se till exempel (såvitt avser tillhandahållande av varor) dom av den 29 maj 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

form av kostnader som faktiskt har uppkommit, vid en viss tidpunkt, uppgå till 100 procent av alla kostnader, medan förskottsbetalningen endast motsvarar 10 procent av priset för tjänsten. Jag kan inte förstå exakt hur detta ska justeras senare och huruvida sådana ”tillfälliga förluster” till exempel ska deklareras som sådana.

71. Av praktiska skäl förefaller det således, mot bakgrund av denna komplexitet, som om man i slutändan, realistiskt sett, i bästa fall kan göra en annan (underbyggd) uppskattning om var den faktiska kostnadsnivån kan ligga. Den enda skillnaden skulle vara att resebyrån varje gång den erhåller förskottsbetalning skulle uppmanas att göra en sådan bedömning gång på gång med outtömlig omsorg.

72. Samtidigt förefaller det som, såsom redan förklarats ovan och bekräftats under förhandlingen, om en informerad resebyrå har en ganska detaljerad kännedom om de kostnader som kommer att uppkomma och den vinstmarginal som kommer att uppnås för en viss transaktion.

73. Med beaktande av alla dessa överväganden dras slutsatsen att det tredje alternativet, som föreslagits av direktören för den nationella skattemyndigheten och av den polska regeringen, tycks vara det mest rimliga och minst betungande. Enligt min mening skapar denna ståndpunkt en rimlig balans mellan de olika intressen som innehas av den nationella skattemyndigheten och den beskattningsbara personen, samtidigt som den befinner sig inom ramen för det möjliga. Detta tillvägagångssätt ger ingen av dessa parter en oskälig fördel i förhållande till den andra. Detta beror på att ingen av dem vid någon relevant tidpunkt tycks förfoga över ”för mycket pengar” jämfört med vad den parten slutligen kommer att ha rätt till.

74. Det exempel som direktören för den nationella skattemyndigheten gav vid förhandlingen fångar väl upp denna logik. Om priset på tjänsten till exempel är 1 000 polska zloty, med en uppskattad vinstmarginal som utgörs av 20 procent av detta pris (200 zloty), och kunden gör en förskottsbetalning på 500 zloty, bör den marginal som ska beaktas vid tidpunkten för mottagandet av förskottsbetalningen uppgå till 100 zloty. Mervärdesskatten ska beräknas på detta belopp om 100 zloty och den ska tas ut i det skedet, och vid behov ska senare och slutliga justeringar göras när den slutliga vinstmarginalen är känd.

75. Dessutom säkerställer detta en rimlig balans eftersom det inte betalas eller undandras orimligt mycket skatt, och gör det även möjligt att hantera redovisningsprocessen samtidigt som detta tillvägagångssätt överensstämmer med domstolens tidigare ståndpunkt (i domen i målet kommissionen/Spanien [33] och i domen i målet kommissionen/Tyskland) [34] att vinstmarginalen måste fastställas i förhållande till varje transaktion och inte ”totalt” per period. Detta förfarande med avseende på kostnadsberäkningen för varje individuell transaktion (i form av varje tjänst som resebyrån tillhandahållit) måste emellertid enbart genomföras två gånger. Detta skulle först ske när de första uppskattningarna görs och de uppskattade kostnaderna beräknas innan tjänsten prissätts och marknadsförs, och därefter i slutet, när alla kostnader och den exakta marginalen är känd.

76. Mot bakgrund av vad som sagts ovan drar jag därför slutsatsen att mervärdesskatten ska beräknas på vinstmarginalen, som fastställs som skillnaden mellan det belopp som mottagits som förskottsbetalning och motsvarande procentandel av de totala beräknade kostnaderna för en viss transaktion.

33 Se dom av den 26 september 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punkterna 101–104).

34 Dom av den 8 februari 2018 (C-380/16, ej publicerad, EU:C:2018:76, punkterna 87– 92).

77. En avslutande anmärkning är nödvändig. Jag medger att den lösning som jag just har föreslagit inte är perfekt. Men utifrån det beskrivna förfarandet för uteslutande av extrema situationer, verkar den vara den minst betungande och besvärliga för alla berörda parter, om man håller sig inom de alternativ som fortfarande rimligen kan anses hänföra sig till den rättsliga tolkningen av de befintliga reglerna.

78. Fastställandet av resebyråers mervärdesskattesrelaterade skyldigheter stöter på svårigheter som beror på tidsmässiga skillnader mellan, å ena sidan, mottagande av prisbelopp och, å andra sidan, uppkomsten av kostnader. Beräkningen av vinstmarginalen är under dessa omständigheter ganska komplicerad, vilket framgår av medlemsstaternas erfarenheter. Dessa svårigheter har i vissa medlemsstater åtgärdats genom att en schablonmässig vinstmarginal har fastställts för en viss period.[35] Dessutom lades ett förslag fram år 2002 i syfte att införa en schablon för beräkning av resebyråers vinstmarginal.[36] Detta förslag övergavs emellertid år 2014. Dessutom förefaller detta tillvägagångssätt vara problematiskt efter domstolens domar i målen kommissionen/Spanien[37] och kommissionen/Tyskland.[38]

79. I en sådan (redan) komplex miljö instämmer jag i den tyska regeringens allmänna uppfattning att det är tillrådligt att sträva efter en lösning som ger upphov till färre snarare än fler svårigheter. Det är inte heller utan en viss dos av ironi som, såsom nästan alla parter och intervenienter vid förhandlingen antydde, den särskilda ordningen infördes i syfte att förenkla systemets funktion, samtidigt som mycket olika åsikter företräddes om vad en sådan förenkling bör innebära inom ramen för den särskilda ordningen för resebyråer. Även med tanke på den stora *mångfalden när det gäller förenkling*, anser jag att det vore lämpligt att överlåta ytterligare förenklande åtgärder i detta avseende till unionslagstiftaren och/eller, inom de gränser som fastställs i EU-lagstiftningen, de nationella lagstiftarna.

V. Förslag till avgörande

80. Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) enligt följande:

1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att skattskyldighet för förskottsbetalningar som en beskattningsbar person har tagit emot för tillhandahållande av turisttjänster som omfattas av den särskilda skatteordningen för resebyråer enligt artiklarna 306–310 i direktiv 2006/112 inträder vid tidpunkten som fastställs enligt artikel 65 i samma direktiv, det vill säga när respektive förskottsbetalning har mottagits.

2) Vid den tidpunkten ska mervärdesskatten beräknas på vinstmarginalen, som fastställs som skillnaden mellan det belopp som mottagits som förskottsbetalning och motsvarande procentandel av de totala beräknade kostnaderna för transaktionen.

35 De olika nationella lösningarna beskrevs, såsom Skarpa mycket riktigt påpekade vid förhandlingen, i den rapport som utarbetats för kommissionen, med rubriken ”Översyn på en undersökning av den särskilda ordningen avseende mervärdesskatt för resebyråer och alternativa reformer”, slutrapport TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (tillgänglig online på Europeiska kommissionens webbplats). I den rapporten anges att ett sådant alternativ föreskrivs i cirka 14 medlemsstater.

36 Förslag till rådets direktiv av den 8 februari 2002 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller den särskilda ordningen avseende mervärdesskatt för resebyråer KOM(2002) 64 slutlig (EGT C 126E, 2002, s. 390). På samma sätt ansåg mervärdesskattekommittén att det var godtagbart att göra en övergripande beräkning: ”Kommittén ansåg även att den princip som tillämpades på resebyråer för beskattning av vinstmarginaler inte utgör hinder mot att fastställa vinstmarginalen för alla transaktioner på grundval av samma mekanism under en viss period” (Riktlinjer som utarbetats vid mervärdesskattekommitténs 17:e möte av den 4–5 juli 1984, XV/243/84). Se dokumentet Riktlinjer från mervärdesskattekommitténs möte (fram till den 2 juli 2018) tillgängligt på följande webbplats: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Se dom av den 26 september 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punkterna 101–104).

38 Dom av den 8 februari 2018 (C-380/16, ej publicerad, EU:C:2018:76, punkterna 87–92).