



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 5. september 2018¹

Sag C-422/17

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – merværdiafgift (herefter »moms«) – afdrag – afgiftspligtens indtræden – særordning for rejsebureauer – fastsættelse af fortjenstmargen – rejsebureauets faktiske omkostninger«

I. Indledning

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (herefter »Skarpa«) er et rejsebureau. Skarpa modtager afdrag fra sine kunder på op til 100% af den pris, de skal betale. Ifølge de generelle bestemmelser i EU-reglerne om moms gælder det, at når der betales afdrag, inden leveringen af ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.
2. Samtidigt er Skarpas ydelser underlagt momsreglerne i henhold til særordningen for rejsebureauer. Under denne ordning opkræver Skarpa moms på sin fortjenstmargen. Skarpas endelige fortjenstmargen er stadig ukendt, når afdragene indgår; det nøjagtige beløb, som Skarpa skal betale til sine leverandører, er måske endnu ikke fastsat eller kan blive ændret.
3. Skarpa og den nationale skattemyndighed er uenige om, præcis hvornår moms på rejseydelser forfalder. Skarpa er af den opfattelse, at moms forfalder, når fortjenstmargenen bliver endeligt kendt. Minister Finansów (finansminister, Polen) mener, at momsen allerede forfalder, når afdraget indgår.
4. På denne baggrund ønsker Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) nærmere bestemt oplyst, hvorvidt den *generelle* regel om afgiftens forfald for afdrag gælder for ydelser, der henhører under den *særlige* fortjenstmargenordning for rejsebureauer. I bekræftende fald ønsker den forelæggende ret oplyst, på hvilket grundlag momsen forfalder i lyset af, at den endelige fortjenstmargen først kan fastsættes efter betaling af afdragene.

¹ – Originalsprog: engelsk.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Artikel 63 i direktiv 2006/112/EF² (herefter »momsdirektivet«) bestemmer, at »[a]fgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«.

6. Samme direktivs artikel 65 præciserer, at »[s]åfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

7. Momsdirektivets artikel 66 tillader endvidere uanset artikel 63, 64 og 65 medlemsstaterne at bestemme, at afgiften forfalder på et af tre forskellige tidspunkter.

8. Momsdirektivets artikel 306-310 indeholder regler om en særordning for rejsebureauer. Artikel 306-308 har følgende ordlyd:

»Artikel 306

1. Medlemsstaterne anvender en momssærordning på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med dette kapitel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer.

Denne særordning finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 79, stk. 1, litra c), finder anvendelse ved beregning af afgiftsgrundlaget.

2. Ved anvendelsen af dette kapitel betragtes rejsearrangører som rejsebureauer.

Artikel 307

De transaktioner, der på de i artikel 306 fastsatte betingelser udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt ydelse leveret af rejsebureauet over for den rejsende.

Enkeltydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.

Artikel 308

For enkeltydelsen leveret af rejsebureauet anses som afgiftsgrundlag og som pris uden moms i henhold til artikel 226, nr. 8), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.«

² – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

B. National ret

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser af 11.3.2004 (Republikken Polens lovtidende af 2011, nr. 177, pos. 1054, som ændret) (herefter »den polske momslov«) bestemmer følgende:

»Artikel 19a, stk. 8

Såfremt der før leveringen af en vare eller tjenesteydelse helt eller delvis er indgået betaling, navnlig en forudbetaling, et afdrag, et forskud, en rate, et bygge- eller boligindskud forud for stiftelsen af andelsejendomsretten til en bolig eller andet lokale, forfalder afgiften for det indgåede beløb på det tidspunkt, hvor denne betaling indgår, med forbehold af stk. 5, nr. 4.

[...]

Artikel 119

1. Afgiftsgrundlaget ved udførelse af turismeydelser er fortjenstmargenen uden moms, med forbehold af stk. 5

2. Som den i stk. 1 nævnte fortjenstmargen anses forskellen mellem det beløb, som køberen af tjenesteydelsen skal betale, og den afgiftspligtige persons faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode; tjenesteydelser, som direkte kommer den rejsende til gode, er tjenesteydelser, som udgør elementer i den ydede turismeydelse, navnlig transport, logi, forplejning og forsikring.«

10. Ifølge forelæggelsesafgørelsen har Polen påberåbt sig momsdirektivets artikel 66 og anvendt en særlig regel vedrørende afdrag for turismeydelser³. Den polske regering har under retsmødet bekræftet, at den lov, som indeholdt den pågældende regel, med virkning fra den 1. januar 2014 var blevet ophævet uden tilsyneladende at blive erstattet med andre specifikke bestemmelser om rejseydelser⁴.

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

11. Skarpa er et rejsebureau. Dets ydelser er omfattet af særordningen for rejsebureauer (herefter »særordningen for rejsebureauer«) i henhold til momsdirektivets artikel 306-310 samt artikel 119 i den polske momslov. Idet Skarpa fandt det uklart, hvornår afgiften forfalder vedrørende afdrag, der betales af rejsebureauer, anmodede rejsebureauet finansministeren om en individuel fortolkning vedrørende dette punkt.

12. Skarpa var af den opfattelse, at moms på rejsebureauets ydelser først forfalder, når det kan fastsætte den endelige fortjenstmargen. Finansministerens holdning var derimod, at moms forfalder, når afdraget indgår, forudsat at betalingen vedrører en specifik og klart defineret ydelse. For at fastsætte fortjenstmargenen/afgiftsgrundlaget på det tidspunkt, skulle Skarpa tage højde for de forventede omkostninger og derefter foretage de nødvendige justeringer.

3 – Dette synes at følge af artikel 3, stk. 1, i dekret fra finansministeren vedrørende gennemførelsen af visse bestemmelser i den polske momslov af 4.4.2011 (Dz. U. 2013, pos. 247).

4 – Under retsmødet har den polske regering forklaret, at ændringen var en reaktion på dom af 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa anfægtede finansministerens individuelle fortolkning ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (den regionale forvaltningsdomstol i Krakow, Polen). Denne domstol fastslog, at denne fortolkning var fejlagtig, og annullerede den og fastslog samtidig, at moms først forfalder, når den endelige fortjenstmargen kendes; enhver anden løsning ville medføre en uacceptabel ændring af lovbestemmelserne om afgiftsgrundlaget, fordi det ikke ville give mulighed for at tage højde for »den faktiske fortjenstmargen« og derfor ville være baseret på skøn – hvis anvendelse bør begrænses til præcist definerede tilfælde. Korrektur af momsangivelsen bør være undtagelsen frem for reglen.

14. Finansministeren appellerede denne dom til Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som er den forelæggende ret. Sidstnævnte var i tvivl om, hvorvidt den særlige regel om afgiftsgrundlaget for rejsebureauers ydelser påvirker fastsættelsen af, hvornår momsen for disse ydelser forfalder. Selv om kunden køber en specifik, identificerbar ydelse, kendes rejsebureauets omkostninger først senere. Derfor er den forelæggende ret af den opfattelse, at den generelle regel i medfør af momsdirektivets artikel 65 ikke finder anvendelse. Den forelæggende ret har imidlertid også erkendt, at momsdirektivet ikke tager højde for en sådan løsning, som blot kan udledes af dets overordnede rammer.

15. Såfremt Domstolen måtte fastslå, at momsen forfalder, når afdraget indgår, ønsker den forelæggende ret desuden nærmere bestemt oplyst, om momsen bør beregnes af det modtagne beløb (såfremt den generelle regel i momsdirektivets artikel 65 finder anvendelse), eller om der bør tages hensyn til den særlige metode til bestemmelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 308. I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at afgiftsgrundlaget bør være fortjenstmargenen (og ikke afdraget), og at fortjenstmargenen bør beregnes på grundlag af de udgifter, der er afholdt frem til det tidspunkt, hvor afdraget indgår. Den forelæggende ret er ikke overbevist af finansministerens holdning om, at forventede omkostninger bør tages i betragtning. En sådan holdning er ganske vist berettiget og affødt af praktiske hensyn, men støttes ikke af ordlyden af momsdirektivets artikel 65 og 308. På den anden side ville afgiftspligt for rejsebureauet for det modtagne beløb medføre afgift på et betydeligt højere beløb end det afgiftsgrundlag, der udregnes i sidste ende.

16. Under disse omstændigheder har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal bestemmelserne i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at afgiften på afdrag, som en afgiftspligtig person har modtaget i forbindelse med udførelse af turismeydelser, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer i henhold til artikel 306-310 i [direktiv 2006/112], forfalder på det tidspunkt, der er fastsat i artikel 65 i [direktiv 2006/112]?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 65 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at et afdrag, som en afgiftspligtig person har modtaget i forbindelse med udførelse af turismeydelser, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer i henhold til artikel 306-310 i [direktiv 2006/112], med hensyn til momsen reduceres med de i artikel 308 i [direktiv 2006/112] nævnte omkostninger, som den afgiftspligtige person faktisk har afholdt frem til modtagelsen af afdraget?»

17. Skarpa, den polske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (direktøren for den nationale skatteforvaltning, Polen), den tyske og den polske regering samt Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 7. juni 2018.

IV. Bedømmelse

18. Dette forslag til afgørelse er struktureret på følgende måde. I del A foreslår jeg, som svar på den forelæggende rets første spørgsmål, at den særlige regel i momsdirektivets artikel 308 for så vidt angår afgifts-*grundlaget* ikke udelukker samtidig anvendelse af den generelle regel i momsdirektivets artikel 65, som vedrører det *tidspunkt*, hvor afgiften forfalder, såfremt der betales afdrag. I del B foreslår jeg som svar på det andet spørgsmål, at momsen skal beregnes på grundlag af fortjenstmargenen – fastsat som forskellen mellem det modtagne afdragsbeløb og den tilsvarende procentdel af de samlede forventede omkostninger ved en given transaktion.

A. Det første spørgsmål: anvendeligheden af den generelle regel i momsdirektivets artikel 65 på rejsebureauers ydelser

19. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt den generelle regel i momsdirektivets artikel 65 om, at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, finder anvendelse på afdrag vedrørende et rejsebureaus ydelser.

20. Skarpa har under retsmødet forklaret, at rejsebureauets kunder normalt først betaler 30% af prisen for en bestilt ydelse, hvorefter resten af prisen betales inden afrejse. Omkostningerne afholdes ca. en måned før levering af ydelsen, men det nøjagtige omkostningsbeløb kendes først senere. Ifølge Skarpa skyldes det hovedsagelig: i) at prisen er baseret på det forventede antal rejsende, men det faktiske antal varierer ofte, ii) valutakursudsving og iii) uventede omkostninger.

21. Hvordan kan momsen under disse omstændigheder forfalde, når det ikke er klart, *hvilket beløb* der skal anvendes som beregningsgrundlag?

22. Ifølge Skarpa er det simpelthen umuligt at anvende reglen om tidspunkt i momsdirektivets artikel 65 og opkræve moms, når afdraget indgår. Skarpa har anført, at momsen først forfalder, når fortjenstmargenen er fastlagt, idet fastlæggelse af fortjenstmargenen er en væsentlig del af særordningen for rejsebureauer. Reglen i momsdirektivets artikel 308 ændrer således ikke kun spørgsmålet om, *hvad* der udgør afgiftsgrundlaget (fortjenstmargenen frem for det modtagne beløb), men udsætter også, *hvornår* momsen forfalder. Med andre ord skal måden, hvorpå momsen forfalder, i denne sammenhæng tilpasses de særlige kendetegn ved rejseydelserne.

23. Direktøren for den nationale skatteforvaltning, den tyske og den polske regering samt Kommissionen er af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 65 og 308 kan (og skal) finde anvendelse samtidig. De to regler vedrører forskellige aspekter af momsopkrævning, og anvendelsen af den generelle regel er ikke til hinder for anvendelsen af de særlige regler. Omkostningerne er afholdt på forskellige tidspunkter før, under eller endda efter leveringen af den relevante ydelse. At udsætte momsens forfald på den af Skarpa foreslåede måde ville efter deres opfattelse gå ud over målsætningen for særordningen for rejsebureauer og ville medføre en uberettiget fordel.

24. Jeg er principielt enig i sidstnævnte holdning. Anvendelsen af den generelle regel i momsdirektivets artikel 65 1) udelukker efter min opfattelse ikke anvendelsen af den særlige regel i artikel 308, 2) blot fordi disse to bestemmelser i den foreliggende sag vedrører forskellige spørgsmål. Den første vedrører, *hvornår* momsen forfalder, mens den anden definerer, *hvad* der udgør afgiftsgrundlaget. De to bestemmelser udelukker derfor ikke hinanden 3).

1. Generel regel: Hvornår forfalder momsen?

25. Reglerne om momsens forfald ved levering af varer og tjenesteydelser fremgår af momsdirektivets artikel 63-66. I henhold til artikel 63 forfalder afgiften på det tidspunkt, hvor levering af varer eller tjenesteydelser finder sted⁵. Såfremt der betales afdrag, forfalder momsen i henhold til artikel 65 »på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

26. Tilblivelseshistorien for artikel 65 viser, at det blev betragtet som væsentligt for harmoniseringen af moms at definere afgiftspligtens indtræden på EU-niveau⁶. Tanken bag reglen om afgiftens forfald for afdrag blev beskrevet således: »When payments on account are received prior to the chargeable event, receipt of these amounts gives rise to a charge to tax, since the parties to the transaction in this way demonstrate their intention that all the financial consequences of the chargeable event should arise in advance«⁷.

27. Momsdirektivets artikel 65 indgår i momsdirektivets afsnit VI, der omhandler »afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«. Det er imidlertid det efterfølgende afsnit VII, der omhandler afgiftsgrundlaget. Opbygningen og sammenhængen i artikel 65 bekræfter således også klart, at bestemmelsen primært fokuserer på det *tidsmæssige* aspekt af momsopkrævningen og kun sekundært og på en (logisk) begrænset måde på, hvad afgiftsgrundlaget (det afdrag, der indgår på det givne tidspunkt) skal være.

2. Særlig regel om, hvad afgiftsgrundlaget for rejsebureauer består af

28. Alle parterne og de berørte personer, med undtagelse af Skarpa, har gjort gældende, at særordningen for rejsebureauer ikke er en selvstændig og udtømmende afgiftsordning, som regulerer alle aspekter af fastsættelsen af moms for rejsebureauers ydelser. Den udgør snarere et regelsæt, som giver mulighed for begrænsede undtagelser – i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med momssærordningen, uden dog at fravige andre elementer i den generelle momsordning⁸.

29. Jeg er enig heri.

30. Formålet med særordningen for rejsebureauer er dobbelt. For det første har Domstolen flere gange fastslået, at særordningen for rejsebureauer søger at undgå de praktiske vanskeligheder forbundet med »at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift« [...] »[p]å grund af [rejsebureauers] mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres«⁹.

5 – Domstolen har bemærket, at »[d]ette grundlæggende princip afspejles i [momsdirektivets] artikel 63, som bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«. Dom af 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, præmis 22).

6 – Jf. forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag (COM(73) 950 af 20.6.1973). Jf. også begrundelsen til forslaget til sjette direktiv, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 12.

7 – »The explanatory memorandum to the proposal for the Sixth Directive«, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 13.

8 – Dom af 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, præmis 15), eller af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 5). Jf. også samme doms præmis 34 samt dom af 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 20).

9 – Jf. dom af 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, præmis 24 og 22 og den deri nævnte retspraksis), af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, præmis 17 og 18 og den deri nævnte retspraksis), og af 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 19).

31. For det andet søger denne ordning også at fastholde momsopkrævningen for disse ydelser i de medlemsstater, hvor de udføres, og samtidig opkræves afgift svarende til de ydelser, som leveres af rejsebureauet i den medlemsstat, hvor det har etableret hjemsted¹⁰.

32. Under særordningen for rejsebureauer har rejsebureauer således ikke ret til fradrag af indgående moms på de ydelser, der leveres af deres leverandører i forskellige medlemsstater. De opkræver faktisk momsen fra deres kunder som en omkostningskomponent¹¹ sammen med deres egen udgående moms, som opkræves på deres fortjenstmargen og betales i den medlemsstat, hvor de har etableret hjemsted¹². Med andre ord inkluderer prisen for en rejsepakke prisen på de ydelser, der udføres af leverandørerne, herunder den moms, som leverandørerne opkræver, rejsebureauets fortjenstmargen (som på dette tidspunkt ikke er endelig) og den moms, som rejsebureauet skal betale for denne fortjenstmargen.

33. De ovennævnte elementer viser således, at momsdirektivets artikel 306-308 indeholder en dobbelt undtagelse: fra definitionen af henholdsvis afgiftsgrundlaget (*hvad*) og beskatningsstedet (*hvor*). Disse bestemmelser indeholder dog ingen oplysninger om afgiftspligtens indtræden og momsens forfald.

3. Samtidig anvendelse af momsdirektivets artikel 65 og 306-308

34. Som det allerede fremgår af de to foregående afsnit, svækkes argumentet om »uforenelighed« mellem på den ene side den generelle regel i momsdirektivets artikel 65 og på den anden side den særlige regel i momsdirektivets artikel 306-308, når den nøjagtige karakter af de respektive omhandlede bestemmelser belyses. Med andre ord vedrører den særlige regel i momsdirektivets artikel 306-308 »*hvad*« og »*hvor*«. Den første del af artikel 65, men først og fremmest den overordnede logik i og det overordnede formål med afsnit VI, omhandler »*hvornår*«.

35. Det bør yderligere bemærkes, at på den ene side gælder den generelle regel i momsdirektivets artikel 65 uafhængigt af den berørte sektor. Bestemmelsen angiver, *hvornår* momsen forfalder. I henhold til denne bestemmelse sker det på det tidspunkt, hvor afdraget indgår. På den anden side finder reglen i momsdirektivets artikel 308 kun anvendelse på rejsebureauer og definerer, *hvad* der udgør afgiftsgrundlaget for rejsebureauets ydelser. Afgiftsgrundlaget er fortjenstmargenen, der defineres som »forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode«.

36. Der er to modargumenter imod denne forståelse af forholdet mellem disse to bestemmelser: et ordlydsmæssigt og et formålmæssigt argument.

37. Ordlydsmæssigt angives det i slutningen af artikel 65, at afgiften forfalder »på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«¹³. Der kan således argumenteres for, at artikel 65 også tager højde for afgiftsgrundlaget, der for afdrag altid skal være det modtagne beløb.

10 – Jf. illustrationen heraf i Rådets interinstitutionelle sag 2002/0041 (CNS) om »Moms – særordning for rejsebureauer« [17567/09]: »2. The first objective of the scheme was to simplify the application of the VAT rules to these transactions, saving the operators from having to register in the various Member States where the services were provided. 3. A second objective was to ensure that VAT due on goods and services purchased by an agent is collected by the state in which those transactions are carried out, while the tax corresponding to the services supplied by the travel agent is collected in the state in which the agent is established.«

11 – Denne indgående moms genvindes implicit – jf. generaladvokat Tizzianos forslag til afgørelse First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, punkt 25).

12 – Mere specifikt bestemmer momsdirektivets artikel 307, andet led: »Enkeltydelser [fra rejsebureauet] pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres af bureauet.«

13 – »[...] forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

38. I lyset af de generelle bemærkninger i de foregående afsnit, men også simpelthen logisk, finder jeg denne fortolkning problematisk. Det, der bør beskattes inden for eventuelle modtagne beløb, er »afgiftsgrundlaget«, eller snarere den afgiftspligtige del af det modtagne beløb. Deraf følger det ikke naturligt, at alle modtagne beløb automatisk vil blive beskattet. Med henblik på bestemmelse af det (afgiftspligtige) modtagne beløb i forbindelse med rejsebureauers ydelser skal der igen henvises til den særlige bestemmelse i artikel 308, som netop definerer »afgiftsgrundlaget« med dette formål for øje¹⁴.

39. Formålmæssigt bør det bemærkes, at artikel 306-308, eller snarere hele kapitel 3, falder ind under momsdirektivets afsnit XII med overskriften »Særordninger« (for den pågældende sektor eller aktivitet). Det kan således anføres, at EU-lovgiver har ønsket at oprette en særskilt »ordning«, der potentielt ikke alene afviger fra de elementer, som konkret kommer til udtryk i det relevante kapitel for hver enkelt særordning, men også fra yderligere generelle bestemmelser, som potentielt kan volde problemer i forbindelse med drift af den pågældende særordning.

40. Jeg forstår den overordnede logik i dette argument. Det fremgår ikke desto mindre, at en sådan tilgang er i strid med fast retspraksis, som insisterer på en streng og snæver fortolkning af eventuelle fravigelser fra den almindelige momsordning, både generelt og specifikt med hensyn til særordningen for rejsebureauer.

41. Generelt er det Domstolens faste tilgang, at alle fravigelser i henhold til momsdirektivet bør fortolkes snævert. Det betyder, at deres udstrækning bør begrænses strengt til teksten og det formål, for hvilket de er konstrueret, selv om en bredere fravigelse kunne være en mulighed. Senest har Domstolen endnu engang understreget dette princip i Avon Cosmetics-dommen¹⁵ ved klart at afvise idéen om, at en fravigelse af hensyn til beregning af afgiftsgrundlaget i en direkte salgsmodel kunne fortolkes således, at den også ville give mulighed for fradrag af omkostninger til køb af demonstrationsprodukter på niveauet for indgående afgift. At give mulighed for en sådan yderligere fravigelse (der helt sikkert ville kunne forsvares generelt) ville betyde, at en fravigelse, der indrømmes med hensyn til et enkelt specifikt element, i så fald ville kunne medføre en yderligere »dominoeffekt« gennem hele momssystemet, hvilket ville medføre en række parallelle »à la carte-ordninger«, som tydeligvis ville strække sig ud over fravigelsens anvendelsesområde¹⁶.

42. Hvad angår særordningen for rejsebureauer har Domstolen gentagne gange fastslået, at »[s]om undtagelse fra momsdirektivets fællesordning bør [særordningen for rejsebureauer] kun anvendes, i det omfang det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen«¹⁷. Endvidere har Domstolen anerkendt samtidig anvendelse af denne ordning og relevante generelle bestemmelser i momsordningen, idet de generelle regler finder anvendelse på de aspekter af en transaktion, som ikke er omfattet af fravigelsen for rejsebureauer¹⁸.

43. Jeg kan ikke se, hvordan formålene med særordningen for rejsebureauer¹⁹ kan blive påvirket af anvendelsen af den tidsmæssige bestemmelse i momsdirektivets artikel 65. Når momsen forfalder på det tidspunkt, hvor afdrag indgår, opkræves der stadig moms på rejseydelser i de medlemsstater, hvor de udføres. Denne moms bør ikke fratrækkes i disse medlemsstater, men overføres af rejsebureauet til kunden, idet rejsebureauet opkræver udgående moms på sin fortjenstmargen og betaler den i den medlemsstat, hvor den har etableret hjemsted.

14 – Jf. endvidere punkt 67 i dette forslag til afgørelse.

15 – Dom af 14.12.2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, præmis 36-40).

16 – Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, især punkt 39-41 samt 50 og 58-60 og den deri nævnte retspraksis).

17 – Jf. eksempelvis dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 5 og 34), af 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), af 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, præmis 16), og af 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

18 – For så vidt angår bestemmelse af beskatningsgrundlaget vedrørende ydelser købt hos tredjemand og egne ydelser, jf. dom af 22.10.1998, Madgett og Baldwin (C-308/96 og C-94/97, EU:C:1998:496, præmis 39 ff.).

19 – Identificeret og drøftet ovenfor i punkt 30-33.

44. Denne generelle konstatering ændres tilsyneladende ikke af de argumenter, som Skarpa har fremført i forbindelse med den foreliggende sag.

45. For det første har Skarpa gjort gældende, at fortjenstmargenen er et væsentligt element i fortjenstmargenordningen. Følgelig forfalder der ingen moms, når den nøjagtige fortjenstmargen er ukendt. Dette argument synes at være inspireret af Domstolens praksis, som viser, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 65 forudsætter, at alle elementerne i transaktionen skal være fastlagt²⁰.

46. Det er korrekt, at retspraksis kræver en grad af sikkerhed, således at der kan opkræves moms på leveringer af varer eller tjenesteydelser. Det følger af BUPA Hospitals-dommen, at der i princippet ikke gives sikkerhed, når »et samlet beløb betales for goder, der er angivet efter art i en liste, som til enhver tid kan ændres ved gensidig aftale mellem køber og sælger, og fra hvilken køber eventuelt kan udvælge varer, på grundlag af en aftale, som han til enhver tid ensidigt kan opsiges, hvorefter han får tilbagebetalt hele den del af forudbetalingen, som ikke er udnyttet«²¹.

47. Jeg har svært ved at se, at denne retspraksis finder anvendelse på den foreliggende sag. I modsætning til de faktiske omstændigheder i de pågældende sager er karakteren og indholdet af rejsebureauers ydelser normalt yderst velkendt og defineret, ofte med stor præcision, herunder, som det så levende blev beskrevet under retsmødet, endog så vidt som til at sikre, at det reservede værelse vender i en bestemt retning. Under disse omstændigheder er det svært at forestille sig, at fortjenstmargenen udgør et væsentligt element i »afgiftspligtens indtræden«. Det forekommer mig at være et ret teknisk aspekt af afgiftsopkrævningen, som normalt er ukendt for kunden og dermed falder uden for de elementer i en transaktion, som skal defineres på forhånd.

48. Skarpa har endvidere anført, at beskatning af afdrag, når fortjenstmargenen stadig er ukendt, vil medføre alvorlige og uforholdsmæssige vanskeligheder i praksis: Momsangivelserne ville hele tiden skulle justeres. Efter Skarpas opfattelse ville dette være i modstrid med formålet med fortjenstmargenordningen. Desuden kom det frem under retsmødet, at dette udsagn faktisk dækker over to forhold, nemlig kendskabsforholdet (kendt eller ukendt fortjenstmargen) og de praktiske vanskeligheder ved gentagen justering.

49. Hvad for det andet angår forholdet vedrørende ukendt fortjenstmargen har Skarpa under retsmødet bekræftet, at den pris, som et rejsebureau opkræver fra sine kunder, synes at være sammensat af flere beløb. Den moms, der efterfølgende skal beregnes og betales af rejsebureauet, er faktisk allerede indeholdt i denne »katalogpris«. Den endelige fortjenstmargen synes således at blive beregnet »efter udelukkelsesmetoden« i den forstand, at efter fradrag af de faktiske omkostninger fra det modtagne beløb fordeles resten mellem fortjenstmargen og moms. Rejsebureauet sender således ikke nogen korrigeret faktura til kunden.

50. Som eksempel antages det, at en rejses pris er 1 000 EUR, og at omkostningerne udgør 800 EUR, hvorved forskellen på 200 EUR skal fordeles mellem fortjenstmargen og moms. Det antages, at momssatsen er 21%. Beløbet på 200 EUR udgør således 121%, der fordeles som moms svarende til 34,71 EUR, og fortjenstmargenen svarende til 165,29 EUR.

20 – Dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 48), af 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, præmis 31), af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 26), af 19.12.2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 28), og af 7.3.2013, Efir (C-19/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:148, præmis 32).

21 – Dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 51).

51. Hvis det virkelig er sådan, det foregår i branchen, hvilket Skarpa så vidt jeg forstår har bekræftet under retsmødet, sammenholdt med, at katalogprisen allerede er inklusive moms, og at rejsebureauerne ikke vil opkræve særskilt moms senere, er den eneste logiske følgeslutning, jeg kan drage ud fra disse erklæringer, følgende: Et rimeligt veldrevet rejsebureau skal netop udarbejde et ret detaljeret skøn over sine forventede omkostninger og den estimerede fortjenstmargen for at kunne offentliggøre en sådan pris i et katalog.

52. Selv om den nøjagtige fortjenstmargen således måske ikke er kendt, hverken på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, eller på det tidspunkt, hvor ydelsen faktisk leveres, eller endog lang tid efter (indtil og medmindre alle betalinger til en bestemt leverandør og/eller for en bestemt sæson er afviklet), er det stadig en kendsgerning, at ethvert rejsebureau, som ikke ønsker at lide tab, sandsynligvis vil have udarbejdet et ret detaljeret skøn over de forventede omkostninger, inden det konstruerer og annoncerer en bestemt rejse.

53. Hvad for det tredje angår de af Skarpa omtalte praktiske vanskeligheder, navnlig behovet for yderligere justeringer, foreslår jeg simpelthen, at et sådant argument næppe i og af sig selv kan begrunde egentlig udelukkelse af lovbestemte momsregler²².

54. Desuden er sådanne praktiske vanskeligheder, i modsætning til hvad Skarpa har gjort gældende, ikke de vanskeligheder, som fortjenstmargenordningen blev konstrueret til at undgå. Som forklaret ovenfor²³, blev særordningen for rejsebureauer konstrueret til at undgå, at rejsebureauer skulle ansøge om momsfradrag over hele EU. Hensigten var dog næppe at fritage rejsebureauerne for alle de administrative opgaver, der påhviler en afgiftspligtig person under lignende omstændigheder²⁴.

55. Denne konklusion synes at være så meget desto mere berettiget, fordi det modsatte ville medføre en dobbelt økonomisk fordel for rejsebureauet: Rejsebureauet ville være berettiget til at betale momsen, selv efter leveringen af ydelserne, når fortjenstmargenen bliver kendt, og samtidig opkræve betaling hos kunderne på forhånd. Jeg kan ikke se, hvordan en sådan fortolkning ville medføre en rimelig balance mellem alle de berørte interesser.

56. Endelig synes problemet med fortjenstmargenens midlertidige karakter på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, ikke at være begrænset til afdraget. Jeg forstår ud fra den beskrivelse, der blev givet under retsmødet, at fortjenstmargenen faktisk stadig kan være ukendt selv *efter leveringen af rejseydelserne*, når rejsebureauets leverandører foretager justeringer.

57. Dette forhold understreger kun det overordnede problem med Skarpas argumentation på dette punkt. Hvis dette argument føres ud i sin fulde logiske konsekvens, har Skarpa faktisk ikke kun anmodet om fravigelse fra momsdirektivets artikel 65, da argumentet også kan strækkes til at udelukke anvendeligheden af artikel 63²⁵. Eftersom den nøjagtige margen heller ikke altid er kendt på det tidspunkt, hvor ydelserne leveres, vil det tidspunkt, hvor momsen forfalder, endvidere afhænge fuldstændig af rejsebureauets egen angivelse af, hvornår det mener at kende det nøjagtige fortjenstmargenbeløb. Det vil sandsynligvis ikke være det tidspunkt, hvor den pågældende ydelse

22 – Jf. i henseende til, at Domstolen gentagne gange ikke har accepteret »praktiske eller tekniske vanskeligheder« som tilstrækkelig begrundelse for at fravige EU-regler, dom af 27.10.1992, Kommissionen mod Tyskland (C-74/91, EU:C:1992:409, præmis 12), eller af 23.5.1996, Kommissionen mod Grækenland (C-331/94, EU:C:1996:211, præmis 12).

23 – Detaljeret forklaring i punkt 30-33 ovenfor.

24 – Jf. i denne retning generaladvokat Légers forslag til afgørelse MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 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 ikke at forenkle de regnskabsmæssige krav, som den almindelige momsordning stiller.« Jf. ligeledes dom af 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, præmis 25).

25 – Eftersom der ikke foreligger nationale regler vedtaget på grundlag af momsdirektivets artikel 66, litra a)-c).

leveres, men flere uger eller måske måneder senere eller måske endda ved udgangen af sæsonen, hvor der sandsynligvis vil foreligge en komplet fordeling af alle de faktiske omkostninger for alle de respektive komponenttydelser. Det siger sig selv, at de respektive midler ikke vil være til rådighed for staten i alle disse perioder²⁶.

58. På baggrund af det ovenstående er min foreløbige konklusion, at momsdirektivet skal fortolkes således, at afgiften vedrørende afdrag modtaget hos en afgiftspligtig person, som leverer rejseydelser, der beskattes ifølge særordningen for rejsebureauer i henhold til momsdirektivets artikel 306-310, forfalder på det tidspunkt, der er defineret i momsdirektivets artikel 65, dvs. når det respektive afdrag indgår.

B. Det andet spørgsmål: Hvordan momsen skal bestemmes, når afgiftsgrundlaget er ukendt

59. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan en afgift, såfremt den netop forfalder på det tidspunkt, hvor et afdrag indgår, skal bestemmes, når den nøjagtige fortjenstmargen, dvs. afgiftsgrundlaget, endnu ikke er kendt.

60. Direktøren for den nationale skatteforvaltning, den polske og den tyske regering samt Kommissionen er enige om, at der ikke bør opkræves moms af det *modtagne beløb*, men af *fortjenstmargenen*²⁷. Der er imidlertid forskellige forslag til, hvordan denne fortjenstmargen skal bestemmes på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

61. Direktøren for den nationale skatteforvaltning har anført, at fortjenstmargenen bør beregnes på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, på grundlag af de *forventede* omkostninger. De nødvendige korrektioner foretages efterfølgende – i momsangivelsen for den pågældende regnskabsperiode, hvor ydelsen blev leveret. Tilsvarende har den polske regering gjort gældende, at Skarpa, med henblik på at bestemme fortjenstmargenen, når afdraget er indgået, bør anvende den »funktionelle metode« og tage udgangspunkt i de *forventede* omkostninger.

62. Den tyske regering har under retsmødet fremført en (delvis) tilsvarende holdning. Den har gjort gældende, at med henblik på bestemmelse af fortjenstmargenen bør de omkostninger, der skal tages i betragtning, være de afholdte omkostninger og de forventede (forudsigelige) omkostninger. Ifølge denne regering bør sætningen »rejsebureauets faktiske omkostninger« i momsdirektivets artikel 308 forstås på denne måde.

63. Efter Kommissionens opfattelse ville det være i modstrid med ordlyden i momsdirektivets artikel 308 at tage hensyn til de forventede omkostninger ved bestemmelse af fortjenstmargenen på det tidspunkt, hvor afdraget indgår. Denne bestemmelse henviser til rejsebureauets »*faktiske omkostninger*«²⁸. Det er således kun de faktiske omkostninger, der er afholdt indtil denne betaling, som kan påberåbes med henblik på bestemmelse af fortjenstmargenen på det tidspunkt, hvor afdragene indgår. Kommissionens holdning svarer også til den forelæggende rets forslag.

64. Som drøftet nærmere under retsmødet, er der i det væsentlige fem forskellige muligheder med hensyn til, hvordan fortjenstmargenen i teorien bør beregnes, og hvordan der under disse omstændigheder kan tages højde for omkostningerne.

26 – Domstolen fastslog, at »[...] de afgiftspligtige [...] på momsområdet handler som afgiftsopkrævere på statens vegne«, og har anset for berettiget bestemmelser i sjette direktiv, som har til formål at »undgå, at betydelige offentlige midler opsamles hos disse i løbet af et afgiftsår«. Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

27 – Dette er også Skarpas alternative holdning med det klare forbehold, der følger af rejsebureauets forslag til besvarelse af det første spørgsmål, nemlig at momsdirektivets artikel 65 ikke kan finde anvendelse, og at momsen først forfalder, når fortjenstmargenen er kendt.

28 – I nogle af de øvrige sprogversioner hedder det »*coût effectif supporté par l'agence de voyages*« (fransk), »*tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen*« (tysk), »*faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży*« (polsk), »*skutečné náklady cestovní kanceláře*« (tjekkisk), »*coste efectivo soportado por la agencia de viaje*« (spansk).

- i) Momsdirektivets artikel 65 finder ikke anvendelse. Der opkræves ingen moms på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, og fortjenstmargenen bør lægges til grund for beregningen af moms, når fortjenstmargenen er endeligt kendt (Skarpas holdning).
- ii) Momsen opkræves af det afdrag, der er indgået (i stedet for fortjenstmargenen). Dette ville følge af en bogstavelig anvendelse af momsdirektivets artikel 65.
- iii) Momsen bør opkræves af fortjenstmargenen, som beregnes ved at trække en *andel af de forventede omkostninger* fra det modtagne afdrag for en given transaktion. Denne andel svarer til den andel, som det modtagne beløb udgør af den samlede pris for ydelsen (direktøren for den nationale skatteforvaltnings holdning samt den polske regerings holdning).
- iv) Momsen bør opkræves af fortjenstmargenen, men fortjenstmargenen bør bestemmes på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, ved fratrækning af de faktiske omkostninger i betydningen rejsebureauets faktiske omkostninger frem til det tidspunkt, hvor afdraget indgår (Kommissionens holdning og også den forelæggende rets forslag).
- v) Momsen opkræves af fortjenstmargenen, der også bestemmes på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, men hvor der tages hensyn til rejsebureauets afholdte omkostninger frem til det tidspunkt, hvor afdraget indgår, og de forventede omkostninger, forudsat at alle de forventede omkostninger endnu ikke er afholdt (den tyske regerings holdning).

65. Den blotte opremsning af alle disse (i det mindste teoretisk tænkbare) muligheder viser tydeligt, at svaret langt fra er klart. Nogle muligheder er dog mere problematiske end andre.

66. Af de grunde, der allerede er drøftet indgående i svaret på det første spørgsmål²⁹, kan den første holdning, som Skarpa har forsvaret, simpelthen ikke accepteres uden yderligere at forvride hele systemet for opkrævning af moms. Hvorfor skulle man desuden begrænse sig til artikel 65 og 63, hvis en sådan holdning skulle gælde? Der kan også være andre (generelle) bestemmelser i momsdirektivet, som »ideelt« kunne tilpasses yderligere for at tage hensyn til en branches (objektivt set utvivlsomt fuldt ud begrundede) specifikke behov. Dette er dog netop det skråplan, som Domstolen har forsøgt at undgå.

67. Af de grunde, der også allerede er omtalt ovenfor³⁰, kan den anden mulighed heller ikke tiltrædes. Ganske vist har momsdirektivets artikel 65 ordlyden »forfalder afgiften for det modtagne beløb *på det tidspunkt, hvor afdraget indgår*«³¹. Tiltrædelse af en sådan holdning ville dog også pr. definition altid medføre et (antagelig foreløbigt) uforholdsmæssigt resultat, fordi sådant et foreløbigt afgiftsgrundlag pr. definition ville være højere end det afgiftsgrundlag, som skulle bestemmes efterfølgende. Ligeledes af denne grund mener jeg, at henvisningen i artikel 65 til »det modtagne beløb« skal forstås som en påmindelse om den generelle regel om, at en afgift skal opkræves af »den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage [...]«. Dette følger af momsdirektivets artikel 73³². Mere specifikt er jeg i den foreliggende sammenhæng af den opfattelse, at udtrykket »for det modtagne beløb«, som optræder i momsdirektivets artikel 65, bør forstås som det *modtagne afgiftsgrundlag*. Dette afgiftsgrundlag er i henhold til den særlige regel i momsdirektivets artikel 308 fortjenstmargenen. Denne særlige regel skal således indgå i logikken i momsdirektivets artikel 65, hvori udtrykket »det modtagne beløb« optræder.

29 – Jf. ovenfor, punkt 39-57 i dette forslag til afgørelse.

30 – Ovenfor, punkt 37 og 38.

31 – Min fremhævelse.

32 – »Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.« Ifølge fast retspraksis er det endelige afgiftsgrundlag i henhold til de generelle regler den modværdi, der faktisk modtages, jf. eksempelvis (for så vidt angår levering af goder), dom af 29.5.2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

68. Jeg anerkender gerne, at den fjerde og den femte mulighed i højere grad ville følge af ordlyden i momsdirektivets artikel 308. Jeg er imidlertid bange for, at de også simpelthen overskrider grænsen for, hvornår regnskaber og momsangivelser går fra at være en ret kompleks øvelse til at blive en »umulig mission«. Under disse omstændigheder ville en *individuel* fordeling af alle de *faktiske* afholdte omkostninger nemlig skulle udføres *gentagne gange* og *forskelligt*, når hvert enkelt afdrag indgår.

69. Det forekommer dog af flere grunde simpelthen at være umuligt. For det første købes visse ydelser i stort antal (indkvartering og transport), hvorimod de individuelle ydelser vedrørende disse sælges enkeltvis. Såfremt dette er tilfældet, er den forholdsmæssige andel af de samlede omkostninger for hver enkelt transaktion (hver enkelt ydelse) sandsynligvis ukendt på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, navnlig da beløbet for solgte enkeltydelser formentlig vil ændre sig betydeligt i tidens løb. For det andet er det uklart for mig, hvordan sådanne faktiske omkostninger for ydelser, der bestilles i store mængder, ville blive sat sammen med de leverede enkeltydelser. For det tredje bliver det hele endnu mere kompliceret i tilfælde, hvor afdraget ikke bare er 100% af prisen, men netop brøkdeler heraf, f.eks. 10%, 30% eller 50%.

70. I alle disse tilfælde, og inden den endelige situation er kendt, vil fratrækning af alle de faktiske omkostninger afholdt på det tidspunkt, hvor enten kun en del af betalingerne foretages (kun for nogle steder på en større pakkerejse) og/eller blot en procentdel af denne pris (30% eller 50%), sandsynligvis føre til en negativ saldo. Med andre ord kan de faktiske omkostninger i betydningen faktisk afholdte omkostninger på et bestemt tidspunkt udgøre 100% af alle omkostningerne, mens afdraget måske kun svarer til 10% af ydelsens pris. Det er mig ikke klart, præcis hvordan dette skal tilpasses senere, og hvorvidt sådanne »midlertidige tab« f.eks. bør angives som sådan.

71. Det forekommer mig således i praksis, at det, der i sidste ende realistisk kan udføres, i betragtning af denne kompleksitet, i bedste fald ville være endnu et (oplyst) skøn over niveauet af de faktiske omkostninger. Den eneste forskel ville være, at rejsebureauet ville blive anmodet om at udføre en sådan vurdering igen og igen med sisyfosagtig ildhu, hver gang rejsebureauet modtager et afdrag.

72. Som allerede forklaret ovenfor og bekræftet under retsmødet, forekommer det samtidig, at et oplyst rejsebureau vil have en ret god opfattelse af de omkostninger, der skal afholdes, og den fortjenstmargen, der skal opnås på en bestemt transaktion.

73. Alle disse overvejelser fører mig frem til den konklusion, at det netop er den tredje mulighed, foreslået af direktøren for den nationale skatteforvaltning og af den polske regering, der synes at være den mest fornuftige og mindst besværlige. Denne holdning forekommer mig at opnå en rimelig balance mellem den nationale afgiftsmyndigheds og den afgiftspligtige persons respektive interesser og samtidig være inden for det muliges grænser. Denne tilgang giver ingen af disse parter en uforholdsmæssig fordel i forhold til den anden. Det skyldes, at ingen af dem på noget relevant tidspunkt synes at være i besiddelse af »for mange penge«, sammenlignet med, hvad den pågældende part i sidste ende er berettiget til.

74. Det eksempel, som direktøren for den nationale skatteforvaltning har anført under retsmødet, er et godt eksempel på denne logik. Hvis prisen på ydelsen f.eks. er 1 000 polske zloty (PLN), den anslåede fortjenstmargen udgør 20% af denne pris (200 PLN), og kunden betaler et afdrag på 500 PLN på forhånd, bør den fortjenstmargen, der skal tages i betragtning på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, være 100 PLN. Momsen bør beregnes af dette beløb på 100 PLN, og den bør opkræves på dette tidspunkt, idet der udføres efterfølgende og endelige justeringer, når den endelige fortjenstmargen er kendt, såfremt det måtte være nødvendigt.

75. Desuden sikrer dette en rimelig balance, så der ikke betales uforholdsmæssig meget moms, og den forfaldne moms heller ikke tilbageholdes, og det gør også regnskabsprocessen håndterbar og er samtidig i overensstemmelse med det, som Domstolen tidligere har fastslået (i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien³³ og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland³⁴), nemlig at fortjenstmargenen skal bestemmes i forhold til hver enkelt transaktion og ikke »samlet« for hver periode. Hele øvelsen med beregning af omkostningerne for hver enkelt transaktion (i betydningen hver enkelt ydelse leveret af rejsebureauet) ville kun skulle udføres to gange. Først ved udarbejdelse af de første skøn og beregning af de forventede omkostninger forud for prisfastsættelse og annoncering af ydelsen, og dernæst til allersidst, når alle omkostninger og den nøjagtige fortjenstmargen er kendt.

76. I lyset af det foregående konkluderer jeg derfor, at momsen skal beregnes for fortjenstmargenen, der identificeres som forskellen mellem det modtagne afdragsbeløb og den tilsvarende procentdel af de samlede forventede omkostninger for den pågældende transaktion.

77. Der er behov for en afsluttende bemærkning. Jeg anerkender gerne, at den løsning, jeg lige har foreslået, ikke er en ideel løsning. Men på grundlag af den skitserede proces med udelukkelse af ekstremerne forekommer den at være den mindst besværlige og byrdefulde for alle de berørte parter, samtidig med at den holdes inden for de muligheder, der med rimelighed stadig kan siges at henhøre under retslig fortolkning af de gældende regler.

78. Bestemmelse af momsrelaterede forpligtelser for rejsebureauer er forbundet med vanskeligheder affødt af de tidsmæssige uoverensstemmelser mellem på den ene side modtagelse af et eller flere beløb som en del af prisen og på den anden side inddragelse af omkostninger. Beregningen af fortjenstmargenen under disse omstændigheder er temmelig kompliceret, som medlemsstaternes erfaringer viser. Nogle medlemsstater har imødegået disse vanskeligheder ved at indføre en enhedsfortjenstmargen for en given periode³⁵. Desuden blev der i 2002 fremsat forslag om at indføre en samlet sats for beregning af rejsebureauers fortjenstmargen³⁶. Det blev imidlertid trukket tilbage i 2014. Desuden forekommer denne tilgang at være problematisk efter Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Spanien³⁷ og i sagen Kommissionen mod Tyskland³⁸.

79. I en sådan (allerede kompleks) sammenhæng er jeg enig i den generelle bemærkning, som den tyske regering har fremsat, om, at det er tilrådeligt at tilstræbe en løsning, der medfører færre frem for flere yderligere vanskeligheder. Det er heller ikke uden en vis portion ironi, at næsten alle parterne og interesserede personer under retsmødet har anført, at særordningerne blev indført med henblik på at forenkle systemet, samtidig med at de havde markant forskellige holdninger til, hvordan en sådan forenkling skulle forstås i den specifikke sammenhæng vedrørende særordningen for rejsebureauer. Ligeledes i betragtning af en sådan markant *mangfoldighed i forenklingen* antager jeg, at det ville være tilrådeligt at overlade yderligere forenklingstiltag i denne henseende til EU-lovgiver og/eller, inden for EU-rettens grænser, til de nationale lovgivere.

33 – Jf. dom af 26.9.2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, præmis 101-104).

34 – Dom af 8.2.2018 (C-380/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:76, præmis 87-92).

35 – Som Skarpa meget relevant har anført under retsmødet, er de forskellige nationale løsninger beskrevet i rapporten udarbejdet for Kommissionen med titlen »*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*«, Final Report TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (findes elektronisk på Europa-Kommissionens websted). I rapporten nævnes det, at ca. 14 medlemsstater giver mulighed for et sådant alternativ.

36 – Forslag til Rådets direktiv af 8.2.2002 om ændring af direktiv 77/388/EØF vedrørende særordningen for rejsebureauer, COM(2002) 64 final (EFT 2002, C 126 E, s. 390). Tilsvarende var Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift af den opfattelse, at det var acceptabelt at anvende en samlet beregning: »The Committee also held that the principle applied to travel agents of taxing the margin does not preclude determination of the margin for all transactions on the basis of the same formula during a specific period.« (Udvalget har også fastslået, at det princip, der gælder for rejsebureauer, om beskatning af fortjenstmargenen ikke udelukker at bestemme fortjenstmargenen for alle transaktioner på grundlag af samme formel i en nærmere bestemt periode.) (Retningslinjer fra det 17. møde den 4.-5.7.1984, XV/243/84). Jf. Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 2 July 2018) (retningslinjer fra Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgifts møder) (frem til den 2.7.2018) (som findes på https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en).

37 – Jf. dom af 26.9.2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, præmis 101-104).

38 – Dom af 8.2.2018 (C-380/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:76, præmis 87-92).

V. Forslag til afgørelse

80. I lyset af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen svarer Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) som følger:

- »1) Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at afgift forfalder på afdrag, der indgår hos en afgiftspligtig person, der leverer rejseydelser, som er pålagt afgift i overensstemmelse med særordningen for rejsebureauer i artikel 306-310 i direktiv 2006/112, på det tidspunkt, der er defineret i samme direktivs artikel 65, nemlig når det pågældende afdrag indgår.
- 2) På dette tidspunkt beregnes moms af fortjenstmargenen, som er fastsat som forskellen mellem det modtagne afdragsbeløb og den tilsvarende procentdel af de samlede forventede omkostninger for den pågældende transaktion.«