



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

19. december 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtens indtræden – særordning for rejsebureauer – artikel 65 og 308 – fortjenstmargen opnået af et rejsebureau – fastsættelse af fortjenstmargen – betaling af afdrag inden leveringen af ydelser leveret af rejsebureauet – rejsebureauets faktiske omkostninger«

I sag C-422/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 16. februar 2017, indgået til Domstolen den 13. juli 2017, i sagen

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

mod

Skarpa Travel sp. z o.o.,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (refererende dommer) og C. Vajda,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: chef d'unité M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. juni 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej ved J. Kaute og M. Kowalewska, som befuldmægtigede,
- Skarpa Travel sp. z o.o. ved radca prawny J. Zając-Wysocka,
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved M. Siekierzyńska og N. Gossement, som befuldmægtigede,

* Processprog: polsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. september 2018,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 65 og 308 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (direktøren for den nationale skatteforvaltning, Polen) og Skarpa Travel sp. z o.o. (herefter »Skarpa«) vedrørende en afgiftsmæssig udtalelse fra Minister Finansów (finansminister, Polen, herefter »ministeren«), vedrørende merværdiafgiftens (momsens) forfaldsdato og beregningsmåde i tilfælde af modtagelse af et afdrag for en turismetjenesteydelse leveret af et rejsebureau.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Det fremgår af momsdirektivets artikel 63, at »[a]fgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«.
- 4 Dette direktivs artikel 65 bestemmer:
»Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«
- 5 Nævnte direktivs artikel 66 har følgende ordlyd:
»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:
 - a) senest ved udstedelsen af faktura
 - b) senest når vederlaget indgår
 - c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en specificeret frist, som senest er ved udløbet af den frist for udstedelse af fakturaer, der er pålagt af medlemsstaterne i medfør af artikel 222, stk. 2, eller såfremt en sådan frist ikke er pålagt af medlemsstaten, inden for en specificeret frist fra datoen for afgiftspligten.

Undtagelsesbestemmelsen i stk. 1 finder dog ikke anvendelse på leveringer af ydelser, for hvilke kunden er momspligtig i medfør af artikel 196, og på leveringer eller overførsler af varer som omhandlet i artikel 67.«

6 Samme direktivs artikel 306 fastsætter:

»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.«

7 Momsdirektivets artikel 307 har følgende ordlyd:

»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.«

8 Det fremgår af dette direktivs artikel 308, at »[f]or 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.«

9 Nævnte direktivs artikel 309 bestemmer:

»Hvis de transaktioner, som udføres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for [Unionen], sidestilles bureauets ydelser med virksomhed som formidler, der i medfør af artikel 153 er fritaget for afgift.

Hvis de i stk. 1 omhandlede transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for [Unionen], skal kun den del af rejsebureauets ydelser, der vedrører de uden for [Unionen] gennemførte transaktioner, anses for afgiftsfri.«

10 Det fremgår af momsdirektivets artikel 310, at »[d]e momsbeløb, som andre afgiftspligtige personer fakturerer rejsebureauet for de i artikel 307 omhandlede transaktioner, der direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

Polsk ret

11 Artikel 19a, stk. 8, i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om merværdiafgift) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535), som ændret (herefter »momsloven«), bestemmer:

»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 indgæede beløb på det tidspunkt, hvor denne betaling indgår, med forbehold af stk. 5, nr. 4.«

12 Denne lovs § 119 fastsætter:

»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.«

13 Den forelæggende ret har anført, at siden den 1. januar 2014 har de nationale bestemmelser, som i forbindelse med afdrag på de af et rejsebureau leverede turismeydelser fastlagde tidspunktet for afgiftens forfald, og som var støttet på momsdirektivets artikel 66, ikke længere været gældende i Polen.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Skarpa er som rejsebureau underlagt den særordning, der finder anvendelse på rejsebureauer, som fastsat i momslovens artikel 119. Idet Skarpa fandt, at det ikke fremgår klart af denne lovgivning, hvornår afgiften forfalder vedrørende afdrag, der betales af rejsebureauer, anmodede rejsebureauet ministeren om en afgiftsmæssig udtalelse.

15 Ministeren præciserede i sin afgiftsmæssige udtalelse, at moms forfalder på det tidspunkt, hvor afdragene betales. Ifølge ministeren kunne Skarpa, for at fastsætte den fortjenstmargen, der var opnået af rejsebureauet, og som udgør det afgiftspligtige momsbeløb, fra sin bruttomargen fradrage det forventede omkostningsbeløb, som rejsebureauet skal bære vedrørende den omhandlede ydelse, og derefter eventuelt foretage de nødvendige korrektioner, når rejsebureauet har været i stand til at fastlægge det endelige, faktiske omkostningsbeløb.

16 Skarpa, der var af den opfattelse, at moms på rejsebureauets ydelser først forfalder, når det kan fastlægge den endelige fortjenstmargen, indbragte denne afgiftsudtalelse for Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (den regionale forvaltningsdomstol i Krakow, Polen).

17 Ved dom af 25. november 2014 annullerede denne ret nævnte udtalelse med den begrundelse, at momsen, eftersom momslovens artikel 119, stk. 2, kun henviser til de af leverandøren faktisk afholdte omkostninger, først forfalder på det tidspunkt, hvor den reelle margen er endeligt fastsat. Retten fastslog, at et skøn af afgiftsgrundlaget ikke er fastsat, når det drejer sig om et afdrag vedrørende et rejsebureaus levering af turismeydelser. Nævnte ret fastslog desuden, at korrektion af momsangivelsen bør være undtagelsen frem for reglen.

18 Ministeren appellerede denne dom til den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), idet det anførtes, at alle afdrag bortset fra de i momsloven nævnte undtagelser pålægges afgift på det tidspunkt, hvor de indgår. Ministeren medgav, at de omkostninger, som den afgiftspligtige person faktisk havde afholdt, indtil det tidspunkt, hvor afdraget indgik, kunne tages i betragtning ved beregningen af fortjenstmargen. Den manglende mulighed for at fastsætte den reelle margen på det tidspunkt, hvor afdraget på betalingen af den af et rejsebureau leverede turismeydelse erlægges, kan imidlertid ikke medføre, at momsen kun forfalder på det tidspunkt, hvor denne margen kan fastsættes endeligt.

- 19 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den særlige regel om beregningen af afgiftsgrundlaget for ydelser leveret af rejsebureauer, som fastsat i momsdirektivets artikel 308, påvirker fastsættelsen af, hvornår momsen for disse ydelser forfalder. Eftersom de faktiske omkostninger afholdt af rejsebureauet først kendes efter leveringen af turismeydelsen til kunden, er den forelæggende ret af den opfattelse, at dette direktivs artikel 65 ikke finder anvendelse i tilfælde, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 308. Den forelæggende ret har dog medgivet, at momsdirektivet imidlertid ikke bestemmer således, og at en sådan løsning blot kan udledes af nævnte direktivs overordnede rammer.
- 20 Såfremt momsen forfalder, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 65, når afdraget indbetales af rejsebureauet, ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, om denne moms bør beregnes af det modtagne beløb, eller om der bør tages hensyn til den særlige metode til bestemmelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 308. I denne henseende har den forelæggende ret anført, at på den ene side kan det, såfremt hele afdragsbeløbet pålægges afgift, føre til en meget høj belastning for rejsebureauet, uanset hvor foreløbig den end måtte være, men på den anden side ville et rejsebureaus mulighed for ved beregningen af den omhandlede ydelses afgiftsgrundlag på det tidspunkt, hvor kunden betaler et afdrag, at tage hensyn til prisen på endnu ikke betalte ydelser, ikke være forenelig med særordningen for rejsebureauer.
- 21 Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal bestemmelserne i [moms]direktiv[et] 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 [moms]direktiv[et], forfalder på det tidspunkt, der er fastsat i artikel 65 i nævnte direktiv?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 65 i [moms]direktiv[et] 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 [moms]direktiv[et], med hensyn til momsen reduceres med de i artikel 308 i [nævnte] direktiv nævnte omkostninger, som den afgiftspligtige person faktisk har afholdt frem til modtagelsen af afdraget?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 65 og 306-310 skal fortolkes således, at momsen forfalder i overensstemmelse med nævnte artikel 65 ved betalingens modtagelse, når et rejsebureau, som er omfattet af den særordning, der er fastsat i artikel 306-310, modtager et afdrag på turismeydelser, som det leverer til en rejsende.
- 23 Skarpa har gjort gældende, at rejsebureauet med henblik på at fastsætte det relevante afgiftsgrundlag i medfør af dette direktivs artikel 308 skal beregne den reelle fortjenstmargen, hvilket imidlertid ikke er muligt uden at kende de faktiske omkostninger, som rejsebureauet skal afholde i tidligere led til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser. Afgiften forfalder således først på det tidspunkt, hvor alle de omkostninger, som rejsebureauet faktisk har afholdt, er kendte, og fortjenstmargenen er endelig. Dette direktivs artikel 65 kan således ikke finde anvendelse i et sådant tilfælde.

- 24 Det bemærkes, at den momssærordning, der finder anvendelse på rejsebureauer, og som er indført i momsdirektivets artikel 306-310, indeholder særlige regler for disse rejsebureauers virksomhed, som fraviger det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 16).
- 25 Ifølge dette direktivs artikel 306 anvender medlemsstaterne nævnte ordning på transaktioner udført af rejsebureauer, for så vidt som disse rejsebureauer ikke fungerer som formidler, men handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af afgiftspligtige tredjemænd.
- 26 For transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel 306 har EU-lovgiver i momsdirektivets artikel 307-310 fastsat særlige bestemmelser vedrørende beskatningsstedet, beregningen af beskatningsgrundlaget og fradrag herfor.
- 27 Domstolen har allerede fastslået, at denne særordning, som undtagelse til det fælles momssystem, kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 Ifølge Domstolens praksis er hovedformålet med de regler, der er knyttet til særordningen, at undgå de vanskeligheder, som de erhvervsdrivende møder som følge af momsdirektivets almindelige principper vedrørende de transaktioner, der indebærer levering af ydelser erhvervet hos tredjemand, da anvendelsen af de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift på grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, således for virksomhederne ville indebære praktiske vanskeligheder, der ville kunne hindre udøvelsen af deres virksomhed (jf. dom af 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Det følger heraf, at den momssærordning, der finder anvendelse for rejsebureauer, ikke er en selvstændig og udtømmende afgiftsordning, men kun indeholder undtagelsesbestemmelser til visse regler i det almindelige momssystem, således at de andre regler i dette almindelige system finder anvendelse på de momspligtige transaktioner udført af rejsebureauer.
- 30 Alle det almindelige momssystems bestemmelser vil således kunne finde anvendelse for transaktioner, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer, bortset fra de bestemmelser, der regulerer beskatningsstedet, beregningen af beskatningsgrundlaget og fradrag herfor.
- 31 Reglerne om momsens indtræden og forfald ved levering af varer og tjenesteydelser, der bl.a. fremgår af momsdirektivets artikel 63 og 65, finder stadig anvendelse på transaktioner, der er omfattet af særordningen for rejsebureauer.
- 32 I henhold til dette direktivs artikel 63 indtræder og forfalder afgiftspligten på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.
- 33 Momsdirektivets artikel 65 bestemmer ikke desto mindre, at såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår. Denne artikel er en undtagelse fra reglen i dette direktivs artikel 63 og skal som sådan fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 For at momsen kan forfalde under sådanne omstændigheder, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig, at ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

- 35 I den foreliggende sag har den forelæggende ret anført, at et rejsebureau som Skarpa på det tidspunkt, hvor dette bureau modtager et afdrag, kan kæde dette afdrag sammen med en tjenesteydelse leveret af dette rejsebureau, såsom f.eks. en rejse på et bestemt tidspunkt til et givent land. Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse heraf fremgår det således, at et sådant afdrag vedrører en ydelse, der er specifikt angivet, på en sådan måde, at momsen forfalder på det tidspunkt, hvor dette afdrag indgår i medfør af momsdirektivets artikel 65.
- 36 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 65 og 306-310 skal fortolkes således, at momsen forfalder i overensstemmelse med nævnte artikel 65 ved betalingens modtagelse, når et rejsebureau, som er omfattet af den særordning, der er fastsat i artikel 306-310, modtager et afdrag på turismeydelser, som det leverer til en rejsende, forudsat at de turismeydelser, der skal leveres, på dette tidspunkt er specifikt angivet.

Det andet spørgsmål

- 37 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret en afklaring med hensyn til den måde, hvorpå et afdrag, der modtages af et rejsebureau, skal afgiftspålægges.
- 38 Ifølge momsdirektivets artikel 308 betragtes som afgiftsgrundlag for den af rejsebureauet leverede enkeltydelse bureauets 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 som disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.
- 39 Som nævnt i nærværende doms præmis 26 og 28, fastsætter denne regel afgiftsgrundlaget for momsen, når rejsebureauerne erhverver varer eller tjenesteydelser fra andre afgiftspligtige personer, og reglen er en del af de særregler, som EU-lovgiver har fastsat med henblik på at tage hensyn til rejsebureauers særlige virksomhed og at forhindre praktiske vanskeligheder, der ville kunne hindre udøvelsen af deres virksomhed.
- 40 Det følger heraf, at fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser ikke kan medføre, at den nøjagtige beregning af det beregningsgrundlag, der er særligt fastsat i momsdirektivets artikel 308, i praksis umuliggøres, en beregning, som forudsætter, at rejsebureauet fra den samlede pris uden moms, som den rejsende har betalt, kan fradrage samtlige de faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer foretagne leveringer af varer og ydelser, for så vidt som disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.
- 41 I tilfælde af, at det afdrag, som kunden har betalt, svarer til den samlede pris eller til en betydelig del af den samlede pris for turismeydelsen, og at bureauet på tidspunktet for indbetalingen af dette afdrag endnu ikke har betalt nogen faktisk omkostning eller kun en begrænset del af denne ydelses samlede individuelle omkostning, kan det forhold, at der kun tages hensyn til bureauets faktiske omkostning på tidspunktet for nævnte betaling, i visse tilfælde forhindre rejsebureauet i at tilbageholde hele eller en del af denne omkostning af den nævnte ydelses samlede pris uden moms, og det kan dermed fordreje den måde, hvorpå beskatningsgrundlaget beregnes, der er fastsat i momsdirektivets artikel 308.
- 42 Et rejsebureau kan desuden være ude af stand til at fastlægge den faktiske omkostning for en rejsendes særlige turismeydelse på det tidspunkt, hvor sidstnævnte betaler det dertil hørende afdrag.
- 43 I de i ovennævnte to præmisser omhandlede situationer kan bureauets fortjenstmargen derfor fastlægges på grundlag af et skøn over den forudsigelige samlede omkostning, som rejsebureauet i sidste ende skal betale. Med henblik på et sådant skøn skal rejsebureauet i givet fald tage hensyn til de omkostninger, som bureauet faktisk allerede har betalt på det tidspunkt, hvor afdraget modtages.

- 44 Ved at fradrage den anslåede samlede faktiske omkostning fra rejsens samlede pris opnår rejsebureauet sin forudsigelige fortjenstmargen. Afgiftsgrundlaget for den moms, der skal betales i forbindelse med modtagelsen af afdraget, opnås ved at gange dette afdragsbeløb med den procentsats, som den forudsigelige fortjenstmargen, der således fastlægges i rejsens samlede pris, udgør.
- 45 Som generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, kan det med rimelighed forventes af et rimelig veldrevet rejsebureau, at det udarbejder et ret detaljeret skøn over sine forventede omkostninger med henblik på at fastlægge rejsens samlede pris.
- 46 De forventede og således skønnede omkostninger skal vedrøre en konkret turismeydelse, i forhold til hvilken afdraget er blevet modtaget af rejsebureauet, eftersom fortjenstmargenen og afgiftsgrundlaget skal fastlægges under henvisning til hver enkelt levering af de af bureauet leverede tjenesteydelser, dvs. individuelt og ikke samlet, henset til grupper af tjenesteydelser eller til en samling tjenesteydelser, der leveres i en given periode (jf. i denne retning dom af 8.2.2018, Kommissionen mod Tyskland, C-380/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:76, præmis 89, 91 og 92).
- 47 Denne løsning har ikke betydning for det forhold, at der, når rejsebureauet kender rejsens faktiske, individuelle og endelige pris, skal tages hensyn hertil med henblik på fastsættelsen af momsen i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 308, eventuelt ved at foretage berigtigelse af de momsangivelser, der blev foretaget i forbindelse med modtagelsen af afdraget.
- 48 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 308 skal fortolkes således, at rejsebureauets fortjenstmargen og dermed dets afgiftsgrundlag udgør forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger i tidligere led til den af andre afgiftspligtige personer foretagne levering af varer og ydelser, for så vidt som disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode. Når afdragsbeløbet svarer til turismeydelsens samlede pris eller en betydelig del af denne pris, og når bureauet endnu ikke har betalt nogen faktisk omkostning eller kun en begrænset del af denne ydelses individuelle samlede omkostning, eller endvidere når den individuelle omkostning, som bureauet faktisk har betalt for rejsen, ikke kan fastlægges på tidspunktet for betalingen af afdraget, kan fortjenstmargenen fastlægges på grundlag af et skøn over den forudsigelige samlede omkostning, som rejsebureauet i sidste ende skal betale. Med henblik på et sådant skøn skal rejsebureauet eventuelt tage hensyn til de omkostninger, som bureauet faktisk allerede har betalt, når afdraget modtages. Med henblik på beregningen af fortjenstmargenen reduceres rejsens samlede pris med den skønnede faktiske samlede omkostning, og afgiftsgrundlaget for den moms, der skal betales i forbindelse med modtagelsen af afdraget, opnås ved at gange dette afdragsbeløb med den procentsats, som den forudsigelige fortjenstmargen, der således fastlægges i rejsens samlede pris, udgør.

Sagsomkostninger

- 49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 65 og 306-310 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, skal fortolkes således, at merværdiafgiften (momsen) forfalder i overensstemmelse med nævnte artikel 65 ved betalingens modtagelse, når et rejsebureau, som er omfattet af den**

særordning, der er fastsat i artikel 306-310, modtager et afdrag på turismeydelser, som det leverer til en rejsende, forudsat at de turismeydelser, der skal leveres, på dette tidspunkt er specifikt angivet.

- 2) Artikel 308 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, skal fortolkes således, at rejsebureauets fortjenstmargen og dermed dets afgiftsgrundlag udgør forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift (moms), der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger i tidligere led til den af andre afgiftspligtige personer foretagne levering af varer og ydelser, for så vidt som disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode. Når afdragsbeløbet svarer til turismeydelsens samlede pris eller en betydelig del af denne pris, og når bureauet endnu ikke har betalt nogen faktisk omkostning eller kun en begrænset del af denne ydelses individuelle samlede omkostning, eller endvidere når den individuelle omkostning, som bureauet faktisk har betalt for rejsen, ikke kan fastlægges på tidspunktet for betalingen af afdraget, kan fortjenstmargenen fastlægges på grundlag af et skøn over den forudsigelige samlede omkostning, som rejsebureauet i sidste ende skal betale. Med henblik på et sådant skøn skal rejsebureauet eventuelt tage hensyn til de omkostninger, som bureauet faktisk allerede har betalt, når afdraget modtages. Med henblik på beregningen af fortjenstmargenen reduceres rejsens samlede pris med den skønnede faktiske samlede omkostning, og afgiftsgrundlaget for den moms, der skal betales i forbindelse med modtagelsen af afdraget, opnås ved at gange dette afdragsbeløb med den procentsats, som den forudsigelige fortjenstmargen, der således fastlægges i rejsens samlede pris, udgør.

Underskrifter