



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 december 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsgrundande händelse – Särskild ordning för resebyråer – Artiklarna 65 och 308 – En resebyrås marginal – Fastställande av marginalen – Förskottsbetalningar före resebyråns tillhandahållande av resan – Faktisk kostnad för resebyrå”

I mål C-422/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 16 februari 2017, som inkom till domstolen den 13 juli 2017, i målet

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

mot

Skarpa Travel sp. z o.o.,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (referent) och C. Vajda,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: M. Aleksejev, avdelningschef,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 juni 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, genom J. Kaute och M. Kowalewska, båda i egenskap av ombud,
- Skarpa Travel sp. z o.o., genom J. ZająC-Wysocka, radca prawny,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk-Szaładzińska, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

– Europeiska kommissionen, genom M. Siekierzyńska och N. Gossement, båda i egenskap av ombud, och efter att den 5 september 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 65 och 308 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (chefen för den nationella skattemyndigheten, Polen) och Skarpa Travel sp. z o.o. (nedan kallat Skarpa) angående ett förhandsbesked som lämnats av Minister Finansów (finansministern, Polen) (nedan kallad ministern) om tidpunkten för utkrävbarhet och beräkningen av mervärdesskatten vid förskottsbetalning för en turisttjänst som tillhandahålls av en resebyrå.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 63 i 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".
- 4 Artikel 65 i detta direktiv har följande lydelse:

"Om 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."
- 5 Artikel 66 i direktivet har följande lydelse:

"Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

 - a) Senast när fakturan utfärdas.
 - b) Senast vid mottagandet av betalningen.
 - c) Om någon faktura inte har utfärdats eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven tid, dock senast vid utgången av den tidsfrist för utfärdande av fakturor som medlemsstaterna föreskriver i enlighet med artikel 222 andra stycket eller om ingen sådan tidsfrist har föreskrivits av medlemsstaten, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

Undantaget i första stycket ska emellertid inte tillämpas på tillhandahållande av tjänster för vilka mervärdesskatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av förvärvaren eller på leveranser eller överföring av varor som avses i artikel 67."

6 Artikel 306 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

7 Artikel 307 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

8 I artikel 308 i samma direktiv anges att ”[m]ed 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”.

9 I artikel 309 i direktivet anges följande:

”Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts åt andra beskattningsbara personer utförs av sådana personer utanför [unionen], skall resebyråns tillhandahållande av tjänster likställas med en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 153.

Om de transaktioner som avses i första stycket utförs både inom och utanför [unionen], får endast den del av resebyråns tillhandahållande av tjänster som avser transaktioner utanför [unionen] undantas från skatteplikt.”

10 I artikel 310 i mervärdesskattedirektivet anges att ”[m]ervärdesskatt som debiteras resebyrån av andra beskattningsbara personer för sådana transaktioner som avses i artikel 307 och som är till direkt nytta för den resande skall inte berättiga till avdrag eller återbetalning i någon medlemsstat”.

Polsk rätt

11 I artikel 19a.8 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om mervärdesskatt) av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, position 535), i dess ändrade lydelse (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”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.”

12 I artikel 119 i nämnda lag föreskrivs följande:

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

2) Med *vinstmarginal* i punkt 1 avses skillnaden mellan det belopp som ska betalas av tjänstens mottagare och den faktiska kostnad för leveranser av varor och tillhandahållande 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.”

13 Den hänskjutande domstolen har angett att de bestämmelser i nationell lagstiftning som grundar sig på artikel 66 i mervärdesskattedirektivet, sedan den 1 januari 2014, inte längre är i kraft i Polen, vilka bestämmelser fastställde den dag då skatten blir utkrävbar vad avser förskottsbetalningar för turisttjänster som tillhandahålls av en resebyrå.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Skarpa omfattas i egenskap av resebyrå av den särskilda ordningen för resebyråer som anges i artikel 119 i mervärdesskattelagen. Skarpa, som var av uppfattningen att det inte framgick tydligt av denna lag vid vilken tidpunkt mervärdesskatten blev utkrävbar vid förskottsbetalningar till resebyråer, ansökte om ett förhandsbesked hos ministern.

15 I sitt förhandsbesked angav ministern att mervärdesskatten blir utkrävbar när förskottsbetalningen görs. Enligt ministerns bedömning kunde Skarpa – för att fastställa sin vinstmarginal, vilken utgör beskattningsunderlaget för mervärdesskatten – från bruttomarginalen dra av de uppskattade kostnader som den kommer att bära och som är knutna till den aktuella tjänsten för att därefter, i förekommande fall, justera denna uppskattning när den har kunnat fastställa de exakta kostnader som faktiskt har uppkommit.

16 Skarpa, som menade att mervärdesskatten inte borde bli utkrävbar förrän den med säkerhet kunde fastställa sin vinstmarginal, överklagade förhandsbeskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Regionala förvaltningsdomstolen i Krakow, Polen).

17 Genom dom av den 25 november 2014 ogiltigförklarade nämnda domstol förhandsbeskedet på den grunden att eftersom artikel 119.2 i mervärdesskattelagen endast hänvisar till kostnader som tjänsteleverantören faktiskt burit, blir mervärdesskatten utkrävbar först när den faktiska marginalen har fastställts slutgiltigt. Den domstolen konstaterade att det inte föreskrivs att någon uppskattning av beskattningsunderlaget ska göras vid en förskottsbetalning för en resebyrås tillhandahållande av turisttjänster. Den slog även fast att skattedeklarationer endast bör justeras i undantagsfall och inte som regel.

18 Ministern överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) och gjorde gällande att alla förskottsbetalningar ska beskattas så fort de betalats in, utom i de fall som anges i mervärdesskattelagen. Ministern godtar att de faktiska kostnader som den beskattningsbara personen har haft fram till dess att samma person tar emot förskottsbetalningen kan beaktas vid beräkningen av vinstmarginalen. Den omständigheten att det är omöjligt att fastställa den faktiska marginalen vid tidpunkten för förskottsbetalningen för en turisttjänst som tillhandahålls av en resebyrå får inte medföra att mervärdesskatten blir utkrävbar först när marginalen kan fastställas slutgiltigt.

- 19 Den hänskjutande domstolen undrar om den särskilda regeln om fastställande av beskattningsunderlaget för de tjänster som tillhandahålls av resebyråer enligt artikel 308 i mervärdesskattedirektivet, har en inverkan på den tidpunkt då mervärdesskatten på dessa tjänster blir utkrävbar. Eftersom resebyråns faktiska kostnader blir kända först efter det att turisttjänsten har tillhandahållits kunden, bedömer den hänskjutande domstolen att artikel 65 i direktivet inte kan tillämpas i en situation som omfattas av artikel 308 i direktivet. Den domstolen konstaterar däremot att mervärdesskattedirektivet inte föreskriver detta och att en sådan lösning endast kan härledas från direktivets allmänna ram.
- 20 Eftersom mervärdesskatten blir utkrävbar enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet vid den tidpunkt då resebyrån tar emot förskottsbetalningen, undrar den hänskjutande domstolen vidare huruvida mervärdesskatten ska beräknas på det mottagna beloppet eller om hänsyn behöver tas till den särskilda metod för att fastställa beskattningsunderlaget som föreskrivs i artikel 308 i detta direktiv. I detta hänseende har den angett, å ena sidan, att en beskattning av hela förskottsbetalningen skulle kunna leda till en mycket tung börda för resebyrån, om än tillfälligt, men, å andra sidan, att det inte skulle vara förenligt med den särskilda ordningen för resebyråer att de beaktar det pris för tjänsterna som ännu inte betalats när beskattningsunderlaget för tjänsten fastställs i samband med att kunden gör en förskottsbetalning.
- 21 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt att skatten på 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 [mervärdesskattedirektivet] blir utkrävbar vid den tidpunkt som fastställs enligt artikel 65 i [mervärdesskattedirektivet]?”
- 2) Om den första tolkningsfrågan ska besvaras jakande: Ska artikel 65 i [mervärdesskattedirektivet] 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 [mervärdesskattedirektivet], vilka faktiskt uppstått för den beskattningsbara personen fram till dess att förskottsbetalningen tagits emot?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 65, 306 och 310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när en resebyrå, som omfattas av den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 306–310 i direktivet, tar emot en förskottsbetalning för turisttjänster som den kommer att tillhandahålla den resande, blir mervärdesskatten utkrävbar i enlighet med artikel 65 i direktivet vid den tidpunkt då förskottsbetalningen tas emot.
- 23 Skarpa har gjort gällande att för att fastställa det relevanta beskattningsunderlaget enligt artikel 308 i samma direktiv, ska resebyrån beräkna sin faktiska vinstmarginal, vilket dock inte är möjligt utan att känna till de faktiska ingående kostnader som den kommer att bära i samband med förvärv av varor och tjänster från andra beskattningsbara personer. Skatten är därmed inte utkrävbar förrän alla de faktiska kostnader som resebyrån har att bära är kända och denna marginal är slutgiltig. Artikel 65 i direktivet är således inte tillämplig i ett sådant fall.

- 24 Domstolen konstaterar att den särskilda ordningen för mervärdesskatt som är tillämplig på resebyråer, som inrättats i artiklarna 306–310 i mervärdesskattedirektivet, innehåller egna regler för resebyråers verksamhet, vilka avviker från det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 16).
- 25 Enligt artikel 306 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa denna ordning på resebyråers transaktioner, om resebyråerna handlar i eget namn gentemot den resande, och inte som en förmedlare, och använder andra beskattningsbara personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.
- 26 För resebyråers transaktioner som genomförs i enlighet med artikel 306 i direktivet, föreskriver unionslagstiftaren i artiklarna 307–310 i samma direktiv särskilda regler om platsen för beskattning, beräkning av beskattningsunderlaget för skatten och möjligheten att göra avdrag för denna.
- 27 Domstolen har redan slagit fast att denna särskilda ordning i egenskap av undantag från den allmänna ordningen i detta direktiv endast ska tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20 och där angiven rättspraxis).
- 28 Enligt domstolens praxis är det främsta syftet med bestämmelserna avseende den särskilda ordningen för mervärdesskatt att undvika de svårigheter som skulle uppstå för näringsidkarna vid en tillämpning av mervärdesskattedirektivets allmänna regler om transaktioner som omfattar tjänster som köpts in från utomstående personer, eftersom en tillämpning av allmänna bestämmelser avseende platsen för beskattning, beskattningsunderlag och avdrag för ingående skatt skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag, på grund av tjänsternas mångfald och platsen för deras tillhandahållande, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 29 Härav följer att den särskilda mervärdesskatteordningen för resebyråer inte i sig är en oberoende och heltäckande skatteordning, utan endast innehåller bestämmelser som avviker från vissa bestämmelser i det allmänna systemet för mervärdesskatt, så att de andra bestämmelserna i detta allmänna system tillämpas på resebyråers mervärdesskattespliktiga verksamhet.
- 30 Alla bestämmelser i det allmänna mervärdesskattesystemet kan således tillämpas på transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer, utom de som gäller platsen för beskattning, beräkningen av beskattningsunderlaget för skatten och möjligheten att göra avdrag för denna.
- 31 Följaktligen är reglerna om den beskattningsgrundande händelsen och utkrävbarhet av mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i bland annat artiklarna 63 och 65 i mervärdesskattedirektivet fortsatt tillämpliga på transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer.
- 32 I artikel 63 i detta direktiv föreskrivs att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och att mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.
- 33 I artikel 65 i detta direktiv anges emellertid att om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, ska mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet. Artikel 65 utgör ett undantag till bestämmelsen i artikel 63 i direktivet och måste därför tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

- 34 För att mervärdesskatten ska kunna tas ut under sådana omständigheter måste sålunda samtliga relevanta omständigheter avseende den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan vara kända och varorna och tjänsterna således ha angetts med precision vid tidpunkten för betalningen av förskottet (dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 35 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen angett att, när en resebyrå som Skarpa tar emot en förskottsbetalning, kan detta förskott vara knutet till en tjänst som utförs av byrån, till exempel en resa vid ett visst datum till ett visst land. Det framgår således, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning i detta hänseende, att förskottet avser en tjänst som angetts med precision, varför mervärdesskatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då förskottsbetalningen mottas, i enlighet med artikel 65 i mervärdesskattedirektivet.
- 36 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 65, 306 och 310 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när en resebyrå, som omfattas av den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 306–310 i direktivet, tar emot en förskottsbetalning för turisttjänster som den kommer att tillhandahålla den resande, blir mervärdesskatten utkrävbar i enlighet med artikel 65 i direktivet vid den tidpunkt då förskottsbetalningen tas emot, förutsatt att turisttjänsterna har angetts med precision vid denna tidpunkt.

Den andra frågan

- 37 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i hur en förskottsbetalning som en resebyrå tar emot ska beskattas.
- 38 I artikel 308 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs det med avseende på det enda tillhandahållande av tjänster som resebyrån utför, att som beskattningsunderlag ska anses resebyråns marginal, det vill säga skillnaden mellan det totala belopp som ska 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.
- 39 Såsom har erinrats om i punkterna 26 och 28 i denna dom, fastställer denna regel beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när resebyråer köper varor och tjänster från andra beskattningsbara personer, och ingår i de särskilda bestämmelser som fastställts av unionslagstiftaren i syfte att ta hänsyn till de särskilda egenskaperna hos den verksamhet som bedrivs av resebyråer och i syfte att förhindra sådana praktiska svårigheter som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet.
- 40 Av detta följer att mervärdesskattedirektivets bestämmelser inte får tolkas så, att de i praktiken gör det omöjligt att exakt beräkna det beskattningsunderlag som särskilt föreskrivs i artikel 308 i det direktivet, vilken förutsätter att resebyrån får dra av samtliga faktiska kostnader som byrån ska bära för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som vidtas av andra beskattningsbara personer från det totala pris, exklusive mervärdesskatt, som betalas av den resande, och vilka är till direkt nytta för den resande.
- 41 Om det förskott som betalas av kunden är det totala priset eller en betydande del av det totala priset för turisttjänsten och resebyrån vid tidpunkten för förskottsbetalningen ännu inte har haft någon faktisk kostnad eller endast en begränsad del av den totala individuella kostnaden för denna tjänst, kan beaktandet av endast de faktiska kostnader som resebyrån har burit vid förskottsbetalningen i vissa fall förhindra den från att dra ifrån samtliga eller en del av kostnaderna från det totala priset, exklusive mervärdesskatt, för denna tjänst och kan således leda till att beräkningen av beskattningsunderlaget enligt artikel 308 i mervärdesskattedirektivet snedvrids.

- 42 Vidare kan det vara så, att en resebyrå inte kan fastställa de faktiska kostnaderna för en viss turisttjänst till en resenär när resenären gör den tillhörande förskottsbetalningen.
- 43 I sådana situationer som avses i de två föregående punkterna får en resebyrås vinstmarginal bestämmas på grundval av en uppskattning av de totala faktiska kostnaderna som den i slutändan kommer att bära. För en sådan uppskattning ska resebyrån i förekommande fall beakta sådana faktiska kostnader som den redan har burit när den tar emot förskottsbetalningen.
- 44 Genom att dra av den uppskattade faktiska totala kostnaden från det sammanlagda priset för resan får resebyrån fram den förväntade vinstmarginalen. Beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som resebyrån ska betala när den tar emot förskottsbetalningen beräknas genom att beloppet för förskottsbetalningen multipliceras med det procenttal som den sålunda beräknade förväntade vinstmarginalen utgör av resans sammanlagda pris.
- 45 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande, kan det rimligtvis förväntas att en normalt omsorgsfull resebyrå utarbetar en relativt detaljerad uppskattning av den totala individuella kostnaden för en resa för att fastställa det totala priset för resan.
- 46 De förväntade kostnaderna som uppskattats på detta sätt måste vara kopplade till den konkreta turisttjänsten som den förskottsbetalning som resebyrån mottar avser, eftersom vinstmarginalen och beskattningsunderlaget ska fastställas genom hänvisning till varje enskild tjänst som tillhandahålls av resebyrån, det vill säga var för sig och inte som en helhet, för grupper av tjänster eller tjänster som ska tillhandahållas under en viss tidsperiod (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 2018, kommissionen/Tyskland, C-380/16, ej publicerad, EU:C:2018:76, punkterna 89, 91 och 92).
- 47 Denna lösning påverkar inte det faktum, efter det att resebyrån fastställer den slutgiltiga individuella kostnaden för resan, att kostnaden ska beaktas vid fastställandet av mervärdesskatten i enlighet med artikel 308 i mervärdesskattedirektivet – där så är nödvändigt, genom rättelse av mervärdesskattedeclarationerna som upprättades när resebyrån tog emot förskottsbetalningen.
- 48 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 308 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att resebyråns marginal och följaktligen dess beskattningsunderlag utgörs av skillnaden mellan det totala beloppet, exklusive mervärdesskatt, som den resande ska betala och den faktiska kostnad som resebyrån redan har burit för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer, i den mån dessa transaktioner är till direkt nytta för den resande. När beloppet för förskottsbetalningen motsvarar det totala priset för turisttjänsten eller en betydande del av detta pris och resebyrån ännu inte har haft någon faktisk kostnad eller har haft bara en begränsad del av den individuella totala kostnaden för tjänsten, eller när den individuella faktiska kostnaden för resan som resebyrån bär inte kan fastställas vid tidpunkten för förskottsbetalningen, får vinstmarginalen fastställas på grundval av en uppskattning av den faktiska totala kostnaden som den i slutändan kommer att bära. För en sådan uppskattning ska resebyrån i förekommande fall beakta sådana faktiska kostnader som den redan har burit när den tar emot förskottsbetalningen. För beräkningen av marginalen ska den uppskattade faktiska totala kostnaden dras av från det sammanlagda priset för resan och beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som resebyrån ska betala när den tar emot förskottsbetalningen ska beräknas genom att beloppet för förskottsbetalningen multipliceras med det procenttal som den sålunda beräknade förväntade vinstmarginalen utgör av resans sammanlagda pris.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 65, 306 och 310 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att när en resebyrå, som omfattas av den särskilda ordning som föreskrivs i artiklarna 306–310 i direktivet, tar emot en förskottsbetalning för turisttjänster som den kommer att tillhandahålla den resande, blir mervärdesskatten utkrävbar i enlighet med artikel 65 i direktivet vid den tidpunkt då förskottsbetalningen tas emot, förutsatt att turisttjänsterna har angetts med precision vid denna tidpunkt.**
- 2) **Artikel 308 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, ska tolkas så, att resebyråns marginal och följaktligen dess beskattningsunderlag utgörs av skillnaden mellan det totala beloppet, exklusive mervärdesskatt, som den resande ska betala och den faktiska kostnad som resebyrån redan har burit för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av andra beskattningsbara personer, i den mån dessa transaktioner är till direkt nytta för den resande. När beloppet för förskottsbetalningen motsvarar det totala priset för turisttjänsten eller en betydande del av detta pris och resebyrån ännu inte har haft någon faktisk kostnad eller har haft bara en begränsad del av den individuella totala kostnaden för tjänsten, eller när den individuella faktiska kostnaden för resan som resebyrån bär inte kan fastställas vid tidpunkten för förskottsbetalningen, får vinstmarginalen fastställas på grundval av en uppskattning av den faktiska totala kostnaden som den i slutändan kommer att bära. För en sådan uppskattning ska resebyrån i förekommande fall beakta sådana faktiska kostnader som den redan har burit när den tar emot förskottsbetalningen. För beräkningen av marginalen ska den uppskattade faktiska totala kostnaden dras av från det sammanlagda priset för resan och beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som resebyrån ska betala när den tar emot förskottsbetalningen ska beräknas genom att beloppet för förskottsbetalningen multipliceras med det procenttal som den sålunda beräknade förväntade vinstmarginalen utgör av resans sammanlagda pris.**

Underskrifter