Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

22. november 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – anvendelsesområde – afgiftspligtige transaktioner – ydelse mod vederlag – sondring mellem afgiftsfritaget erstatning for tab og afgiftspligtig levering af ydelser mod betaling af en »erstatning««

I sag C-295/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal)) ved afgørelse af 8. januar 2017, indgået til Domstolen den 22. maj 2017, i sagen

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne E. Levits (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig R. Șereș,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. april 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

– MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, ved advogados V. Codeço, M. Machado de Almeida og R.M. Fernandes Ferreira,

– den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,

– Irland ved M. Browne, J. Quaney og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af N.J. Travers, SC, og A. Keirse, BL,

* Processprog: portugisisk.

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Caeiros, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. juni 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 64, stk. 1, artikel 66, stk. 1, litra a), samt artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (herefter »MEO«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (afgifts- og toldmyndighed, Portugal) om opkrævning af merværdiafgift (moms) samt udligningsrenterne heraf.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

4 Direktivets artikel 64, stk. 1, bestemmer:

»Når […] levering af varer […] og levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.«

5 Det nævnte direktivs artikel 66, stk. 1, fastsætter:

»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

[…]«

6 Følgende fremgår af det samme direktivs artikel 73:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 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.«

7 Momsdirektivets artikel 90 bestemmer:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

Portugisisk ret

8 Følgende fremgår af artikel 1, stk. 1, litra a), i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (»momsloven«):

»Merværdiafgift pålægges:

a) Overførsler af varer eller ydelser, som mod vederlag udføres på nationalt område af den afgiftspligtige person, der optræder i denne egenskab.«

9 Momslovens artikel 16, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Med forbehold af bestemmelserne i stk. 2 og 10 svarer afgiftsgrundlaget for overførsler af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser til værdien af den modydelse, som er eller vil blive modtaget af køberen, modtageren eller en tredjemand.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 MEO er et selskab med hjemsted i Lissabon (Portugal), hvis hovedaktivitet er levering af tjenesteydelser på telekommunikationsområdet i Portugal. Selskabet udøver således en økonomisk virksomhed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, og er derfor momspligtigt.

11 MEO indgår inden for rammerne af sin virksomhed aftaler med sine kunder om levering af tjenesteydelser inden for områderne telekommunikation, internet-, TV- og multimedieadgang, hvoraf nogle fastsætter minimumsperioder for aftaler samtidig med, at kunderne gives fordelagtige vilkår, navnlig fastsættelse af lavere månedlige betalinger.

12 Disse kontrakter bestemmer også, at MEO i tilfælde af ophævelse af leveringen af de produkter og tjenesteydelser, der er fastsat deri, inden udløbet af den aftalte minimumsperiode for aftalen efter kundens anmodning eller af en grund, der kan tilregnes denne, har ret til en erstatning, der svarer til det aftalte månedlige abonnementsgebyr ganget med forskellen mellem den minimumsperiode, der er fastsat i aftalen, og antallet af måneder, hvor tjenesteydelsen er blevet leveret.

13 Ifølge den forelæggende ret ville det beløb, som kunden skylder MEO i tilfælde af en førtidig ophævelse af aftalen om levering af tjenesteydelser, derfor være det månedlige abonnementsgebyr, der svarer til hele minimumsperioden, selv om tjenesteydelsen ikke leveres til kunden indtil afslutningen af denne periode.

14 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at kunden skylder det nævnte beløb, når leveringen af tjenesteydelserne ophører inden udløbet af minimumsperioden for aftalen, navnlig hvis kunden misligholder sin forpligtelse til at betale det aftalte månedlige abonnementsgebyr.

15 Under en kontrolundersøgelse foretaget ved MEO mellem den 1. april og den 20. november 2014 fastslog afgifts- og toldmyndigheden, at MEO for regnskabsåret 2012 ikke havde betalt moms for det beløb, der var blevet faktureret til kunder i forbindelse med den førtidige ophævelse af aftaler om levering af tjenesteydelser, og udstedte som følge heraf afgørelser om momsopkrævning.

16 Det fremgår af den forelæggende rets afgørelse, at MEO efter kundens førtidige ophævelse af aftalen om levering af tjenesteydelser indstiller leveringen af de tjenesteydelser, der er fastsat i aftalen, og sender kunden en faktura, hvoraf såvel størrelsen af den forudbestemte kontraktmæssige erstatning til MEO som påtegningen »ikke momspligtig« fremgår.

17 Da MEO var af den opfattelse, at beløbet i henhold til den førtidige ophævelse af aftaler om levering af tjenesteydelser udgør en erstatning, der ikke er momspligtig, fordi den ikke omhandler betalingen af nogen tjenesteydelse, indgav selskabet en administrativ klage vedrørende de nævnte afgørelser om momsopkrævning, som blev forkastet.

18 MEO anfægtede denne afgørelse ved en indsigelse indgivet den 23. december 2015, der ikke blev afgjort inden for den fastsatte frist.

19 Den 20. maj 2016 har MEO anlagt sag ved den forelæggende ret, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift, Portugal)) med påstand om, at det fastslås, at afgørelserne om momsopkrævning var ulovlige.

20 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at de beløb, som kunden skylder MEO for ikke at have overholdt den kontraktmæssige minimumsperiode for aftalen, med henblik på momsen repræsenterer modydelsen for en levering af tjenesteydelser og derfor udgør et vederlag.

21 Ifølge denne ret har disse beløb ligeledes karakter af et vederlag, fordi de gør det muligt for MEO at sikre opretholdelsen af det samme indtægtsniveau, som hvis leveringen af tjenesteydelserne ikke var blevet afbrudt. MEO ville ikke lide noget tab af indtægter, eftersom beløbene var blevet kontraktmæssigt fastsat.

22 Under disse omstændigheder har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 64, stk. 1, artikel 66, [stk. 1], litra a), og artikel 73 […] fortolkes således, at en telekommunikationsoperatør (TV, internet, mobilnet og fastnet) er [moms]pligtig for opkrævninger af et på forhånd bestemt beløb fra sine kunder, når en kontrakt med forpligtelse til et abonnement af en bestemt varighed (bindingsperiode) ophæves af en årsag, der kan tilregnes kunden, inden denne periode er udløbet, idet dette beløb svarer til værdien af den månedlige grundydelse, som kunden skulle betale i henhold til kontrakten, multipliceret med det antal månedlige ydelser, der mangler, indtil bindingsperioden udløber, i et tilfælde hvor [operatørens levering af tjenesterne allerede er ophørt på det tidspunkt, hvor] det pågældende beløb faktureres, […] og [dette] uafhængigt af, om beløbet betales, såfremt

   a) [d]et kontraktmæssige formål med det fakturerede beløb er at afskrække kunden fra ikke at opfylde den bindingsperiode, som han har forpligtet sig til, og at betale erstatning for det tab, som operatøren lider som følge af misligholdelsen af bindingsperioden – nærmere bestemt for en fratagelse af den fortjeneste, som han ville have opnået, hvis kontrakten havde været gældende indtil afslutningen af den nævnte periode – som følge af aftalen om indgåelse af lavere priser, levering af gratis eller billigere udstyr eller andre tilbud samt som følge af udgifter til reklame og tiltrækning af kunder

   b) [d]e kontrakter med bindingsperiode, som blev indgået, gav et højere vederlag til formidlerne end ved de kontrakter uden binding, som disse formidlede, eftersom størrelsen af vederlaget til formidlerne i begge tilfælde (dvs. i kontrakter med og uden binding) blev beregnet på grundlag af størrelsen af den månedlige ydelse, der var fastsat i de formidlede kontrakter

   c) [d]et fakturerede beløb i henhold til national ret kan kvalificeres som en bod[?]

2) Såfremt en eller flere dele af det første spørgsmål ikke foreligger, kan svaret herpå da ændres?«

Anmodningen om genåbning af retsforhandlingens mundtlige del

23 Efter generaladvokatens fremsættelse af forslaget til afgørelse har MEO ved skrivelse indleveret til Domstolens Justitskontor den 25. juni 2018 anmodet om, at retsforhandlingernes mundtlige del genåbnes i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement.

24 Til støtte for sin anmodning har MEO i det væsentlige gjort gældende, at generaladvokatens forslag til afgørelse, navnlig forslagets punkt 41, 44, 46 og 47, hviler på fejlagtige faktiske omstændigheder navnlig med hensyn til det af MEO til selskabets kunder fakturerede beløb i tilfælde af førtidig ophævelse af aftalen om levering af tjenesteydelser.

25 Det bemærkes i denne henseende, at generaladvokaten i henhold til artikel 252, stk. 2, TEUF fuldstændig upartisk og uafhængigt offentligt skal fremsætte begrundede forslag til afgørelse af de sager, som i henhold til statutten for Den Europæiske Unions Domstol kræver hans medvirken. Domstolen er hverken bundet af dette forslag til afgørelse eller af den begrundelse, som generaladvokaten er fremkommet med (dom af 22.6.2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging m.fl., C-126/16, EU:C:2017:489, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

26 Det skal ligeledes bemærkes, at hverken statutten for Den Europæiske Unions Domstol eller procesreglementet giver mulighed for, at de berørte parter kan afgive indlæg som svar på generaladvokatens forslag til afgørelse (dom af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis). En parts uenighed med generaladvokatens forslag til afgørelse, uanset hvilke spørgsmål der undersøges heri, kan derfor ikke i sig selv udgøre et forhold, som kan begrunde genåbning af den mundtlige forhandling (dom af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 24, og af 29.11.2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

27 MEO søger med sine argumenter vedrørende de elementer, der karakteriserer det fakturerede beløb i tilfælde af kundens førtidige ophævelse af aftalen om levering af tjenesteydelser, at svare på generaladvokatens forslag til afgørelse ved at anfægte beskrivelsen af det nævnte beløb, som det følger af anmodningen om præjudiciel afgørelse, sagsakterne for Domstolen samt de oplysninger, der blev fremlagt under retsmødet.

28 Domstolen kan ganske vist ifølge procesreglementets artikel 83 til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne eller de berørte, som er omfattet af artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol.

29 Beregningen af det af MEO fakturerede beløb for den førtidige ophævelse af aftalen om levering af tjenesteydelser er imidlertid blevet beskrevet af den forelæggende ret, som det fremgår af denne doms præmis 12, hvilket MEO i øvrigt ikke bestred hverken i selskabets bemærkninger eller under retsmødet. Derudover skal det fremhæves, at fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder hører under den forelæggende rets enekompetence. Hvad angår den kvalifikation af dette beløb, som MEO har lagt til grund, binder den ikke Domstolen i forbindelse med besvarelsen af anmodningen om præjudiciel afgørelse.

30 I den foreliggende sag finder Domstolen efter at have hørt generaladvokaten, at den er besiddelse af alle de oplysninger, der er nødvendige for at svare på de af den forelæggende ret stillede spørgsmål, og Domstolen er af den opfattelse, at alle argumenterne, navnlig de, der vedrører kvalifikationen af det nævnte beløb, er blevet drøftet for Domstolen med henblik på at træffe afgørelse i hovedsagen.

31 Det følger heraf, at det er ufornødent at genåbne retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

32 Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, idet nævnte medlemsstat har påberåbt sig den usikre og teoretiske karakter af spørgsmålene fra den forelæggende ret, som ikke har fastslået de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til hovedsagen, og ikke har fastsat de relevante retlige rammer.

33 I denne henseende bemærkes, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, ifølge fast retspraksis udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, både om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, og relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 6.3.2018, SEGRO og Horváth, C-52/16 og C-113/16, EU:C:2018:157, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

34 Derudover er afvisning af at behandle en anmodning fra en national ret kun mulig, når det klart fremgår, at den af den nationale ret ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller når problemet er af hypotetisk karakter, og Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 6.3.2018, SEGRO og Horváth, C-52/16 og C-113/16, EU:C:2018:157, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

35 I den foreliggende sag fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret er i tvivl om spørgsmålet om fortolkningen og anvendelsen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 73 for så vidt angår kvalifikationen af de af MEO opkrævede beløb efter selskabets kunders opsigelse af aftalerne om levering af tjenesteydelser inden udløbet af minimumsperioden for aftalen. Det skal ligeledes bemærkes, at den forelæggende ret tilstrækkeligt og præcist har redegjort for de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til tvisten i hovedsagen, samt de retlige rammer i hovedsagen, hvorfor det fremgår, at de forelagte spørgsmål ikke er hypotetiske.

36 Heraf følger dels, at den fortolkning af EU-retten, der anmodes om i den foreliggende sag, har en klar forbindelse med hovedsagens genstand, dels at de forelagte spørgsmål ikke er af hypotetisk karakter.

37 Det følger af det ovenstående, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

Det første spørgsmål

38 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det på forhånd bestemte beløb, som en økonomisk aktør opkræver i tilfælde af den pågældendes kundes førtidige ophævelse af en aftale om levering af tjenesteydelser, eller hvis førtidig ophævelse sker af en grund, der kan tilregnes denne kunde, hvilken aftale fastsætter en minimumsperiode for aftalen, hvorved det

nævnte beløb svarer til det beløb, som aktøren ville have modtaget i resten af den nævnte periode, skal betragtes som vederlag for en levering af ydelser, som foretages mod vederlag i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og som sådan er momspligtig.

39 I denne henseende skal det bemærkes, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag« i denne bestemmelses forstand, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air, C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 22). Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. i denne retning dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air, C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

40 Hvad angår den direkte sammenhæng mellem den til modtageren leverede tjenesteydelse og den modtagne faktiske modværdi har Domstolen allerede med hensyn til salget af flybilletter, som passagererne ikke har brugt, og som sidstnævnte ikke kunne opnå tilbagebetaling for, fastslået, at modværdien af den pris, der blev betalt ved undertegnelsen af en aftale vedrørende leveringen af en tjenesteydelse, udgøres af kundens heraf udledte ret til at drage fordel af opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af aftalen, uafhængigt af, om kunden gør brug af denne ret. Tjenesteyderen leverer således denne tjenesteydelse, når den gør det muligt for kunden at drage fordel af denne, således at den ovennævnte direkte forbindelse ikke påvirkes af, at kunden ikke gør brug af den nævnte ret (jf. i denne retning dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air, C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 28).

41 I øvrigt skal det, hvad angår betingelsen om en direkte forbindelse mellem den modtagne modydelse og den leverede tjenesteydelse, fastslås, om det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen i overensstemmelse med betingelserne i den i hovedsagen omhandlede aftale, svarer til vederlaget for en tjenesteydelse, henset til den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 39 og 40.

42 I den foreliggende sag skal det imidlertid bemærkes, at ifølge den beregningsmetode, som den forelæggende ret har beskrevet, og som er nævnt i denne doms præmis 12, udgøres det beløb, der i henhold til de nævnte aftaler skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, af abonnementsgebyret, ganget med forskellen mellem minimumsperioden for aftalen og antallet af måneder, hvor tjenesteydelsen er blevet leveret. Betalingen af det beløb, der skyldes som følge af for manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, giver i princippet MEO mulighed for at opnå den samme indtægt, som hvis kunden ikke havde opsagt aftalen for tidligt.

43 Hvad nærmere bestemt angår værdien af kontraktvilkår i forbindelse med kvalificeringen af en afgiftspligtig transaktion skal der henvises til, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

44 I det omfang, MEO i henhold til de i hovedsagen omhandlede kontrakter har ret til betaling af det samme beløb i tilfælde af manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, som selskabet ville have modtaget som vederlag for levering af tjenesteydelser, som det var forpligtet til at levere i tilfælde af, at kunden ikke havde opsagt sin aftale, hvilket det i givet fald tilkommer den forelæggende ret at undersøge, ændrer kundens førtidige ophævelse aftalen eller førtidig ophævelse af en grund, der kan tilregnes kunden, ikke den økonomiske virkelighed i forholdet mellem MEO og selskabets kunde.

45 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at den modværdi, kunden har betalt til MEO, udgøres af kundens ret til at drage fordel af denne aktørs opfyldelse af de forpligtelser, der følger af aftalen om levering af tjenesteydelser, selv om kunden ikke ønsker at eller ikke kan gøre brug af denne ret af en årsag, der kan tilregnes denne. I det foreliggende tilfælde gør MEO det nemlig muligt for kunden at drage fordel af denne tjenesteydelse som omhandlet i den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 40, og ophøret af leveringen af den nævnte tjenesteydelse kan ikke tilregnes MEO.

46 Det skal i den forbindelse tilføjes, at hvis det nævnte beløb var kvalificeret som erstatning med henblik på at afhjælpe den skade, som MEO havde lidt, ville karakteren af kundens modydelse ændres ved kundens beslutning om at anvende eller ikke at anvende den omhandlede tjenesteydelse i den periode, der er fastsat i aftalen.

47 Den kunde, der har draget fordel af leveringen af tjenesteydelser i hele den minimumsperiode, der er fastsat i aftalen, og den kunde, der opsiger aftalen inden udgangen af denne periode, ville således blive behandlet forskelligt i momsmæssig henseende.

48 Som følge heraf skal det fastslås, at det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, er vederlag for de tjenesteydelser, der er leveret af MEO, hvad enten kunden anvender retten til at drage fordel af de nævnte tjenesteydelser indtil udløbet af minimumsperioden for aftalen eller ej.

49 Hvad angår kravet om, at de betalte beløb udgør den faktiske modydelse af en individualiseret ydelse, skal det fremhæves, at såvel den ydelse, der skal leveres, som det beløb, kunden faktureres i tilfælde af aftalens ophævelse i løbet af minimumsperioden, allerede er fastlagt ved aftalens indgåelse.

50 Således skal det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, betragtes som en integrerende del af den samlede pris, der betales for leveringen af tjenesteydelser opdelt i månedlige ydelser, som straks forfalder i tilfælde af manglende opfyldelse af betalingspligten.

51 Hvad angår denne sidstnævnte omstændighed fremgår det nemlig af forelæggelsesafgørelsen, at afgiften på dette beløb i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i national lovgivning forfalder på tidspunktet for udstedelsen af fakturaen, hvilket tilfælde er omhandlet i momsdirektivets artikel 66, stk. 1, litra a), der er en undtagelse til bl.a. dette direktivs artikel 64, stk. 1, hvilke bestemmelser den forelæggende ret udtrykkeligt har henvist til i forbindelse med sit første spørgsmål. I betragtning af det ovenstående, navnlig at den førtidige ophævelse af aftalen ikke ændrer den økonomiske virkelighed i forholdet mellem MEO og dette selskabs kunde, skal det fastslås, at hverken momsens førtidige forfald i tilfælde af kontraktens ophævelse eller de ovennævnte bestemmelser påvirker fortolkningen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), som skal lægges til grund i den foreliggende sag.

52 Som følge heraf udgør det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, modydelsen for en levering af en individualiseret ydelse.

53 Det fremgår af ordlyden af det første spørgsmål, som ligeledes henviser til momsdirektivets artikel 73, at den forelæggende ret er i tvivl med hensyn til den eventuelle indvirkning på momsens forfald af den manglende faktiske opkrævning af det skyldige beløb i tilfælde af førtidig ophævelse af kontrakten.

54 Ifølge denne artikel omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som modparten modtager eller vil modtage fra sin kunde.

55 Da formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger, kan beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, i øvrigt ikke være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19).

56 Som følge heraf skal det for god ordens skyld, og som generaladvokaten har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, tilføjes, at det, hvis det er nødvendigt, vil være op til de kompetente nationale myndigheder under de i national ret fastsatte betingelser at foretage en korrektion af momsen som fastsat i momsdirektivets artikel 90, således at momsen fratrækkes det beløb, som tjenesteyderen faktisk har modtaget fra sin kunde.

57 I betragtning af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at det på forhånd bestemte beløb, som en økonomisk aktør opkræver i tilfælde af den pågældendes kundes førtidige ophævelse af en aftale om levering af tjenesteydelser, eller hvis førtidig ophævelse sker af en grund, der kan tilregnes denne kunde, hvilken aftale fastsætter en minimumsperiode for aftalen, hvorved det nævnte beløb svarer til det beløb, som aktøren ville have modtaget i resten af den nævnte periode, såfremt der ikke foreligger en sådan ophævelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge, skal betragtes som vederlag for en levering af ydelser, der foretages mod vederlag og som sådan er momspligtig.

Det andet spørgsmål

58 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de omstændigheder, der er omhandlet i det første spørgsmåls punkt a), b) og c), nemlig henholdsvis at formålet med det faste beløb er at afskrække kunden fra ikke at opfylde minimumsperioden for aftalen og erstatte de tab, som aktøren lider i tilfælde af manglende overholdelse af denne periode, at det af en formidler modtagne vederlag for indgåelsen af kontrakter, der fastsætter en minimumsperiode for aftalen, er højere end det vederlag, som er fastsat i forbindelse med aftaler, der ikke fastsætter en sådan periode, eller at det fakturerede beløb i henhold til national ret kan kvalificeres som en bod, er afgørende for kvalifikationen af det på forhånd bestemte beløb i aftalen om levering af tjenesteydelser, som kunden skylder i tilfælde af førtidig ophævelse af aftalen.

59 For det første ønsker den forelæggende ret oplyst, om formålet med det faste beløb, som går ud på at afskrække kunderne fra ikke at overholde minimumsperioden for aftalen og erstatte de tab, som aktøren lider i tilfælde af førtidig ophævelse af aftalen, påvirker kvalifikationen af dette beløb som vederlag for en tjenesteydelse.

60 I denne forbindelse skal det bemærkes, at begrebet »levering af tjenesteydelser« skal fortolkes uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 41).

61 Til gengæld er det, som det allerede er blevet fastslået i denne doms præmis 43, nødvendigt at tage hensyn til den økonomiske virkelighed for den omhandlede transaktion, som er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42, 48 og 49 og den deri nævnte retspraksis). Som generaladvokaten har bemærket i punkt 46 i forslaget til afgørelse, sikrer det skyldige beløb for manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen ud fra en økonomisk betragtning MEO en fast indtægt i form af en kontraktligt fastsat minimumsgodtgørelse.

62 Som følge heraf er formålet med beløbet, som er at afskrække kunderne fra ikke at overholde minimumsperioden for aftalen, ikke afgørende for kvalifikationen af det nævnte beløb i det omfang, det samme beløb ud fra en økonomisk betragtning tager sigte på i princippet at sikre MEO den samme indtægt som den, selskabet ville have opnået, hvis aftalen ikke var blevet opsagt inden udløbet af minimumsperioden for aftalen af en årsag, der kan tilregnes kunden.

63 For det andet ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at det af en formidler modtagne vederlag for indgåelsen af kontrakter, der fastsætter en minimumsperiode for aftalen, er højere end det vederlag, der er fastsat i de aftaler, der ikke fastsætter en sådan periode, påvirker kvalifikationen af det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen.

64 Med henblik på at fastslå, om det nævnte beløb udgør en modydelse for en momspligtig levering af tjenesteydelser, skal der, som det fremgår af denne doms præmis 39-51, tages hensyn til de oplysninger i sagsakterne, der er indgivet til Domstolen, hvoraf det fremgår, at det samme beløb blev beregnet på grundlag af abbonnementsgebyret både for perioden forud for opsigelsen af aftalen og for perioden fra opsigelsen af aftalen til udløbet af minimumsperioden for aftalen.

65 Da Domstolens besvarelse af det første spørgsmål derfor ikke på nogen måde afhænger af den omstændighed, at det af en formidler modtagne vederlag kan variere afhængigt af den form for aftale, der er indgået med kunden, er det tilstrækkeligt at bemærke, at en sammenligning mellem de aftaler, der fastsætter en minimumsperiode, og de, der ikke gør, er irrelevant for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, udgør et vederlag for leveringen af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser.

66 For det tredje ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om den omstændighed, at det beløb, der faktureres for den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, i henhold til national ret kan kvalificeres som en bod, kan have indflydelse på kvalifikationen af dette beløb som vederlag for leveringen af tjenesteydelser.

67 I henhold til Domstolens faste praksis skal en bestemmelse i EU-retten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, normalt undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

68 Som følge heraf er det, som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, uden betydning med henblik på fortolkningen af bestemmelserne i momsdirektivet, at dette beløb i national ret udgør et erstatningskrav uden for kontraktforhold eller en bod, eller om den betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag.

69 Vurderingen af, om betalingen af et vederlag sker som modydelse for en levering af tjenesteydelser, er et EU-retligt spørgsmål, der skal afgøres uafhængigt af vurderingen i henhold til national ret.

70 Under hensyn til ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at det ikke er afgørende for kvalifikationen af det på forhånd bestemte beløb i aftalen om levering af tjenesteydelser, som kunden skylder i tilfælde af dennes førtidige ophævelse, at formålet med det faste beløb er at afskrække kunden fra ikke at opfylde minimumsperioden for aftalen og erstatte de tab, som aktøren lider i tilfælde af manglende overholdelse af denne periode, at det af en formidler modtagne vederlag for indgåelsen af kontrakter, der fastsætter en minimumsperiode for aftalen, er højere end det vederlag, som er fastsat i forbindelse med aftaler, der ikke fastsætter en sådan periode, og at det nævnte beløb i henhold til national ret kan kvalificeres som en bod.

Sagsomkostninger

71 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 (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det på forhånd bestemte beløb, som en økonomisk aktør opkræver i tilfælde af den pågældendes kundes førtidige ophævelse af en aftale om levering af tjenesteydelser, eller hvis førtidig ophævelse sker af en grund, der kan tilregnes denne kunde, hvilken aftale fastsætter en minimumsperiode for aftalen, hvorved det nævnte beløb svarer til det beløb, som aktøren ville have modtaget i resten af den nævnte periode, såfremt der ikke foreligger en sådan ophævelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge, skal betragtes som vederlag for en levering af ydelser, der foretages mod vederlag og som sådan er momspligtig.**

2) **Det er ikke afgørende for kvalifikationen af det på forhånd bestemte beløb i aftalen om levering af tjenesteydelser, som kunden skylder i tilfælde af dennes førtidige ophævelse, at formålet med det faste beløb er at afskrække kunden fra ikke at opfylde minimumsperioden for aftalen og erstatte de tab, som aktøren lider i tilfælde af manglende overholdelse af denne periode, at det af en formidler modtagne vederlag for indgåelsen af kontrakter, der fastsætter en minimumsperiode for aftalen, er højere end det vederlag, som er fastsat i forbindelse med aftaler, der ikke fastsætter en sådan periode, og at det nævnte beløb i henhold til national ret kan kvalificeres som en bod.**

Underskrifter