Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 1. juli 2021 [1]

Sag C-324/20

Finanzamt B
mod
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – afgifter – moms – levering af ydelser – engangsydelser – ratebetalinger – direktiv 2006/112/EF – artikel 63 – afgiftens forfald – artikel 64, stk. 1 – aftaler om ratebetaling – artikel 90, stk. 1 – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – begrebet »ikke-betaling««

Indledning

1. I henhold til princippet om økonomisk frihed og aftalefrihed, kan aftaleparterne i markedstransaktioner frit aftale deres kontraktlige forhold, både hvad angår leverede ydelser og vederlag for disse. Parterne skal dog tage højde for de betingelser, hvorunder de opererer, ikke kun de økonomiske, men også de retlige, herunder skatte- og afgiftsmæssige betingelser. De problemer, der kan være forbundet med manglende hensynstagen til disse forhold, er illustreret i den foreliggende sag.

2. Mere specifikt vedrører sagen spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang det forhold, at betaling af vederlag for en afgiftspligtig transaktion (herefter »moms«) opdeles i rater, påvirker det øjeblik, hvor den afgiftspligtige persons pligt til at betale denne afgift indtræder.

[1] Originalsprog: polsk.

Retsgrundlag

EU-retten

3. Artikel 63 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

4. Dette direktivs artikel 64, stk. 1, bestemmer dog:

»Når anden levering af varer […] på afbetaling 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. Til gengæld bestemmer artikel 66, litra b), i det pågældende direktiv:

»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:

[…]

b) senest når vederlaget indgår

[…]«

6. Artikel 73 i dette direktiv bestemmer:

»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. Endelig i henhold til artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»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.«

Tysk ret

8. Direktiv 2006/112 blev gennemført i tysk lov af Umsatzsteuergesetz [3] (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«).

[2] EUT 2006, L 347, s. 1.

[3] Konsolideret tekst: BGBl. 2005 I, s. 386.

9. § 13, stk. 1, nr. 1, i denne lov bestemmer:

»Afgiften forfalder

1. for så vidt angår leveringer og andre ydelser:

a) ved beregning af afgiften ud fra aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum) ved udløbet af den afgiftsperiode, hvor ydelserne er udført[; d]ette gælder også for delvise leveringer[; d]isse foreligger, hvis der aftales særskilt vederlag for bestemte dele af en ydelse, som kan opdeles økonomisk[; s]åfremt vederlaget eller en del af vederlaget indgår, før ydelsen eller den delvise ydelse er udført, forfalder afgiften herfor ved udløbet af den afgiftsperiode, hvor vederlaget eller det delvise vederlag er indgået

b) ved beregning af afgiften ud fra indgåede vederlag (§ 20) ved udløbet af den afgiftsperiode, hvor vederlagene er indgået,

[…]«

10. § 17 i UStG fastsætter:

»1. Såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, er ændret, skal den erhvervsdrivende, som har udført den pågældende transaktion, regulere det herfor skyldige afgiftsbeløb. […]

2. Stk. 1 gælder tilsvarende, hvis:

1) det aftalte vederlag for en afgiftspligtig levering, en anden ydelse eller en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet uerholdeligt[; s]åfremt vederlaget efterfølgende indgår, skal afgiftsbeløbet og momsfradraget på ny reguleres

[…]«

11. Endelig lød § 20, stk. 1, i lov om omsætningsafgift i den affattelse, der finder anvendelse på det omtvistede skatteår:

»Finanzamt [(afgiftsmyndigheden)] kan efter ansøgning tillade, at en erhvervsdrivende,

1) hvis samlede omsætning (§ 19, stk. 3) i det foregående kalenderår ikke oversteg 500 000 EUR, eller

2) som […] er fritaget for regnskabspligten og pligten til at udarbejde regnskaber på grundlag af årlige statusoptællinger, eller

3) såfremt den erhvervsdrivende udfører transaktioner i forbindelse med udøvelse af et liberalt erhverv […],

ikke beregner afgiften ud fra de aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum), men ud fra de indgåede vederlag.«

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, et selskab efter tysk ret (herefter »selskab X«), er momspligtig i Tyskland.

13. I løbet af afgiftsåret 2012 leverede selskab X over for selskabet T-GmbH (herefter »selskab T«) formidlingsydelser i forbindelse med sidstnævnte selskabs salg af fast ejendom. Som det fremgår af vederlagsaftalen, indgået mellem de førnævnte selskaber den 7. november 2012, havde selskab X på det tidspunkt, hvor aftalen blev indgået, allerede leveret alle de ydelser, som selskabet var forpligtet til.

14. Det følger også af denne aftale, at vederlaget for disse formidlingsydelser blev fastsat til 1 000 000 EUR plus moms, som skulle betales i fem rater af 200 000 EUR plus moms. Disse rater skulle betales årligt fra den 30. juni 2013. Ved udløbet af betalingsfristen for hver rate udstedte selskab X en faktura og betalte den skyldige moms.

15. Ved afgørelse af 22. december 2016 besluttede den kompetente afgiftsmyndighed, at levering af formidlingsydelser til selskab T af selskab X fandt sted i sin helhed i 2012, og at selskab X på dette tidspunkt skulle have betalt den fulde moms for den pågældende transaktion.

16. X påklagede den omtalte afgørelse til Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Denne ret gav sagsøgeren medhold og fastslog, at selv om ydelserne faktisk blev leveret i 2012, skulle vederlaget for denne transaktion – med undtagelse af den første rate, der blev betalt den 30. juni 2013 – betragtes som ikke-betalt som omhandlet § 17 i UStG og artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112. Ifølge denne domstol giver anvendelsen af disse bestemmelser selskab X mulighed for at undgå at skulle betale hele momsen, før hele vederlaget for de leverede tjenester er modtaget.

17. Afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af denne dom til den forelæggende ret. Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Medfører en aftale om ratebetaling i forbindelse med en tjenesteydelse, som leveres én gang og dermed ikke er relateret til en tidsperiode, allerede flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger som omhandlet i momsdirektivets artikel 64, stk. 1?

2) Subsidiært, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Foreligger der en ikke-betaling som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, når den afgiftspligtige person ved leveringen af sin ydelse aftaler, at den skal betales i fem årlige rater, og national lovgivning i tilfælde af senere betaling fastsætter en regulering, hvorved den tidligere nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til denne bestemmelse ophæves«?

18. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev modtaget ved Domstolen den 22. juli 2020. Der blev indgivet skriftlige indlæg af selskab X, den tyske regering og Europa-Kommissionen. Domstolen har besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

Bedømmelse

Indledende betragtninger

De faktiske omstændigheder

19. I anmodningen om præjudiciel afgørelse i den foreliggende sag har den forelæggende ret støttet sig på de faktiske konstateringer, som blev fastslået af retten i første instans, hvorefter den tjenesteydelse, som i henhold til den omtvistede aftale skulle leveres én gang, blev fuldt ud leveret af selskab X i 2012, hvorfor vederlaget på 1 000 000 EUR med tillæg af moms vedrørte tjenester leveret fuldt ud i 2012.

20. Selskab X har imidlertid bestridt denne konstatering. Efter selskabets opfattelse omfattede aftalen med selskab T yderligere tjenesteydelser, bl.a. rådgivningsydelser, som skulle leveres i de efterfølgende år mod betaling af nye delbeløb af det aftalte vederlag. Efter selskab X' opfattelse var vederlaget for de ydelser, selskabet leverede i 2012, kun det beløb, der blev modtaget den 30. juni 2013. Selskab X henviser især til dets supplerende fortolkningsaftale indgået med selskab T den 15. marts 2016 og til Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) kendelse om tilrettelæggelsen af proceduren af 23. september 2020, som dette selskab har vedlagt sine skriftlige indlæg. De præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag er derfor hypotetiske.

21. Det skal imidlertid bemærkes, at Domstolen i forbindelse med en præjudiciel afgørelse i princippet er bundet af den forelæggende rets konstateringer vedrørende de faktiske omstændigheder[4]. I den foreliggende sag synes disse konklusioner desuden ikke umiddelbart forkerte. Navnlig blev kendelsen af 23. september 2020 udstedt, efter at den forelæggende ret havde truffet sin beslutning om at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse i den foreliggende sag. Kendelsen blev også udstedt i en separat procedure vedrørende selskab X' indkomstskat for skatteåret 2012. Vurderingen af de faktiske omstændigheder kan være forskellig med hensyn til opgørelsen af indtægter med henblik på indkomstskat og med hensyn til fastsættelsen af momspligten.

22. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at Domstolen skal besvare de spørgsmål, der er forelagt i den foreliggende sag, på grundlag af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har konstateret (eller som konstateret af retten i første instans og lagt til grund af den forelæggende ret).

De præjudicielle spørgsmål

23. I den foreliggende sag rejser den forelæggende ret to præjudicielle spørgsmål. Det første vedrører fortolkningen af begrebet »aftale om ratebetaling« som omhandlet i artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112. Det andet spørgsmål er, om der i en situation som den i hovedsagen kan være tale om »ikke-betaling« som defineret i artikel 90, stk. 1, i dette direktiv. Anvendelsen af sidstnævnte bestemmelse afhænger ikke af fortolkningen af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112;

[4] Det er korrekt, at jeg for nylig har betvivlet rigtigheden af konstateringerne, der blev lagt til grund af den samme forelæggende ret som i denne sag (jf. mit forslag til afgørelse XY (Valgfri afgiftsnedsættelse), C-100/20, EU:C:2021:387). Den sag handlede imidlertid ikke om de faktiske omstændigheder som sådan, men om deres klassificering set fra EU-rettens synspunkt.

ikke-betaling kan også forekomme i forbindelse med aftaler om ratebetaling. Imidlertid ville et bekræftende svar på det andet spørgsmål bevirke, at det første spørgsmål er irrelevant. Jeg vil derfor starte med det andet spørgsmål.

Det andet præjudicielle spørgsmål

24. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i en situation, hvor den afgiftspligtige person på tidspunktet for levering af en engangsydelse indgik en aftale om at opdele vederlaget for denne ydelser i rater, kan ikke-betaling i henhold til denne bestemmelse konstateres i forhold til de efterfølgende rater og tilsvarende nedsætte afgiftsgrundlaget med mulighed for dets efterfølgende forhøjelse efter erlæggelsen af efterfølgende rater. Det forekommer mig, at dette spørgsmål udspringer af, at dette var den løsning, der blev vedtaget i hovedsagen af retten i første instans for at undgå, at en afgiftspligtig person skulle betale den skyldige moms, før han modtog betaling for den leverede ydelse.

25. Selskab X har gjort gældende, at dette spørgsmål bør besvares bekræftende, mens den tyske regering og Kommissionen foreslår, at det besvares benægtende.

26. Jeg er enig i sidstnævnte holdning.

27. Moms opkræves proportionalt i forhold til afgiftsgrundlaget [5], der defineres som »den samlede værdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner« [6]. Afgiftsgrundlagets størrelse fastlægges på tidspunktet for afgiftsforpligtelsens opståen, dvs. vedrørende levering af tjenesteydelser på det tidspunkt, hvor ydelsen leveres.

28. Imidlertid bør der – efter at afgiftsforpligtelsen er opstået – i tilfælde af nedsættelse af det beløb, som den afgiftspligtige skulle modtage som betaling for den leverede tjeneste, ske en tilsvarende nedsættelse af afgiftsgrundlaget og dermed af størrelsen af den afgiftspligtiges skyldige moms [7]. Det kan både være en nedsættelse i streng forstand og en »nedsættelse til nul«, dvs. at afgiftsgrundlaget og den dertil knyttede afgiftsforpligtelse fuldstændig forsvinder. En sådan ændring kan finde sted både på grund af ændring eller ophør af kontraktforholdet mellem parterne i den afgiftspligtige transaktion og på grund af ikke-betaling af vederlaget som modydelse til den afgiftspligtige person,

29. Forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget og den dertil knyttede moms, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, er udtryk for det princip, hvorefter afgiftsgrundlaget for momsen er den faktisk modtagne modydelse, som den afgiftspligtige har modtaget eller skal modtage for den afgiftspligtige transaktion [8].

30. Dette formål med artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 indebærer, at denne bestemmelse kun finder anvendelse, hvis det beløb, som den afgiftspligtige person skal modtage som vederlag for den leverede ydelse, nedsættes. Hvis dette beløb ikke nedsættes, er der imidlertid ingen grund til

5 Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112.

6 Artikel 73 i direktiv 2006/112.

7 Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112.

8 Dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 26).

at nedsætte afgiftsgrundlaget, hvorfor den pågældende bestemmelse ikke finder anvendelse. Dette er f.eks. tilfældet, når parterne i en afgiftspligtig transaktion aftaler ikke at nedsætte vederlaget, men kun opdele det i rater eller udsætte betalingsdatoen.

31. I tilfælde af den afgiftspligtige persons medkontrahents manglende betaling kan nedsættelsen af det beløb, der modtages af den afgiftspligtige person, have ikke-endelig karakter, da den afgiftspligtige person fortsat er en kreditor for et ubetalt vederlag, medmindre der er sket en ændring i kontraktforholdet mellem parterne, og kan støtte ret på denne fordring i fremtiden [9]. Der er i et sådant tilfælde usikkerhed om den endelige karakter af nedsættelsen af afgiftsgrundlaget. Af denne grund overlades det i henhold til artikel 90 stk. 2, i direktiv 2006/112 til medlemsstaterne at anvende artikel 90, stk. 1, i tilfælde af ikke-betaling eller delvis betaling [10].

32. Det gælder ikke desto mindre, at i tilfælde af udsættelse af betaling af det vederlag eller dets opdeling i rater, som den afgiftspligtige *skal modtage* af denne grund, nedsættes vederlaget *bestemt ikke* [11]. Der er derfor heller ingen grund til at nedsætte afgiftsgrundlaget.

33. Mens jeg derfor er enig i den tyske regerings argument om, at enhver nedsættelse af vederlaget, som en afgiftspligtig person skal modtage i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, vedrører situationer, der opstår efter leveringen af ydelsen, mener jeg ikke, at dette aspekt er væsentligt for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål. Den afgørende faktor her er den omstændighed, at fordeling af betaling af et vederlag i rater ikke ændrer størrelsen af det vederlag, som tilkommer den afgiftspligtige person, og dermed transaktionens afgiftsgrundlag.

34. På baggrund af det ovenstående mener jeg, at artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at når den afgiftspligtige person, der leverer en engangsydelse, aftaler med ydelsens modtager at opdele vederlaget i rater, er der ikke tale om ikke-betaling som omhandlet i denne bestemmelse.

35. Som den tyske regering har påpeget, sker nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 desuden på de betingelser, der er specificeret af medlemsstaterne. Artikel 90, stk. 2, tillader, at medlemsstaterne ikke anvender den på ikke-betalinger. I henhold til § 17, stk. 2, nr. 1, i UStG, nedsættes afgiftsgrundlaget ved misligholdelse af betaling kun, når vederlaget anses for uerholdeligt. Dette er ikke tilfældet, når vederlaget opdeles i rater. Således tillader tysk lovgivning, som i denne henseende er i overensstemmelse med direktiv 2006/112, ikke anvendelse af bestemmelserne til gennemførelse af artikel 90 i dette direktiv, i tilfælde af opdeling af betaling af vederlaget for en afgiftspligtig transaktion i rater.

Det første præjudicielle spørgsmål

36. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den gælder en transaktion, der indebærer engangslevering af ydelser, for hvilke en afgiftspligtig person modtager vederlaget i rater.

[9] Dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 29).

[10] Dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 28 og 29).

[11] Som den tyske regering med rette har påpeget, kan der kun være tale om ikke-betaling i tilfælde af manglende betaling af en rate på dens forfaldsdato. Dette kan dog ikke antages på forhånd.

37. Dette spørgsmål er baseret på den forelæggende rets konklusion om, at den ydelse, der er omtvistet i hovedsagen, var af engangskarakter og blev udført fuldt ud i afgiftsåret 2012 [12]. Analysen af nedenstående spørgsmål er også baseret på denne antagelse.

Fortolkning af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112

38. Det skal holdes for øje, at i overensstemmelse med artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 anses levering af ydelser forbundet med betaling i rater for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse betalinger vedrører. Svaret på det præjudicielle spørgsmål kræver derfor en fortolkning af begrebet »levering af ydelser, der medfører flere på hinanden følgende […] betalinger« som omhandlet i denne bestemmelse.

39. I modsætning til det af Kommissionen anførte mener jeg, at ordlyden af den pågældende bestemmelse ikke giver et entydigt svar på dette spørgsmål.

40. Artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes i lyset af direktivets artikel 63. Ifølge sidstnævnte bestemmelse indtræder afgiftspligten og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

41. Direktivets artikel 63 specificerer ikke, hvilken begivenhed der skal betragtes som det tidspunkt, som levering af varer eller ydelser finder sted. Efter min mening betyder dette, at EU-lovgiver har anlagt en materiel tilgang hertil, hvilket betyder, at det er tidspunktet for den faktiske levering af varer eller ydelser, der skal tages i betragtning, hvilket tidspunkt om nødvendigt fastsættes på baggrund af faktuelle konstateringer foretaget af afgiftsmyndigheder eller domstole.

42. Artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 udgør efter min mening således ikke en undtagelse til artikel 63, når det drejer sig om at afgøre det øjeblik, hvor afgiftspligten indtræder: Man skal blot supplere og præcisere den bestemmelse i forhold til situationer, der kan skabe tvivl. Denne bestemmelse præciserer således, hvilket tidspunkt der skal anses for at være leveringstidspunktet for den ydelse, hvortil vederlaget er opdelt i rater. Der er nærmere bestemt tale om betalingsfristen.

43. Logisk set er en sådan konventionel fastsættelse af tidspunktet for, hvornår ydelsen er udført, imidlertid kun nødvendig for ydelser, hvis opfyldelsestidspunkt er vanskeligt at bestemme alene på baggrund af faktiske omstændigheder, især fordi det retlige forhold mellem parterne i transaktionen og den relaterede ydelse har vedvarende karakter. I en sådan situation må det lægges til grund, at leveringen af ydelsen varer lige så længe, som forpligtelsen til at betale for den består.

44. Der er derimod ikke grundlag for at udvide anvendelsen af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 til situationer, hvor tidspunktet for, hvornår ydelsen er udført, med lethed kan fastslås, bl.a. når ydelsen har karakter af engangsydelse, og der er et præcist tidspunkt, der gør det muligt at fastslå tidspunktet for dens udførelse i overensstemmelse med aftaleforholdet mellem parterne i transaktionen. En sådan udvidelse af anvendelsesområdet for den nævnte bestemmelse ville betyde, at den ville definere afgiftspligtens indtræden på en måde, der er i modstrid med ordlyden af direktivets artikel 63.

[12] Se punkt 19 i nærværende forslag til afgørelse.

45. En systemisk fortolkning af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112, hovedsageligt i lyset af artikel 63 i dette direktiv, støtter derfor det benægtende svar på det første præjudicielle spørgsmål. Jeg er principielt enig i Kommissionens bemærkninger til dette punkt.

46. Som den tyske regering desuden med rette har påpeget, ville en anden fortolkning af den omtvistede bestemmelse desuden betyde, at parterne i transaktionen frit kunne manipulere det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, ved at tilpasse datoen for betalingen af levering af varer eller tjenesteydelser. Domstolen har imidlertid allerede haft lejlighed til at fastslå, at EU-lovgiver således har haft til hensigt at foretage en maksimal harmonisering af tidspunktet for afgiftsskyldens opståen i alle medlemsstaterne for at sikre en ensartet opkrævning af denne afgift [13]. Målet om at sikre en ensartet afgiftsopkrævning gælder ikke kun for alle medlemsstater, men også for alle transaktioner af lignende art, uanset sekundære forskelle, såsom hvordan vederlaget erlægges. Denne løsning er påkrævet af hensyn til princippet om ligebehandling og lige konkurrencevilkår.

47. Afgiftspligtens indtræden og momsens størrelse afhænger kun af tre faktorer: transaktionens art, der bestemmer den mulige afgiftspålæggelse og afgiftssats, vederlagets størrelse, dvs. afgiftsgrundlaget, og tidspunktet for, hvornår ydelsen er udført, hvilket principielt er overensstemmende med tidspunktet for afgiftspligtens indtræden. Tidspunktet for betaling af dette vederlag er imidlertid ikke en af de faktorer, der er relevante ud fra et momssystemisk synspunkt.

48. Ovennævnte konklusioner ændres ikke med den henvisning til Domstolens praksis, som den forelæggende ret og selskab X har foretaget i deres bemærkninger, nærmere bestemt dommen i sagen Asparuchowo Lake Investment Company [14] og i sagen baumgarten sports & more [15]. Grundlaget for anvendelsen af artikel 64 stk. 1, i direktiv 2006/112 var den kontinuerlige og udvidede karakter af det retlige forhold mellem transaktionens parter, idet der gjaldt løbende forpligtelser, ikke blot for aftageren, men også for leverandøren af tjenesteydelserne, og betalingen af det aftalte vederlag var afhængigt af opfyldelsen af disse forpligtelser [16]. I overensstemmelse med de faktiske omstændigheder fastlagt af den forelæggende ret i den foreliggende sag er dette ikke tilfældet i hovedsagen, som vedrører afgift på en engangsydelse, der leveres fuldt ud på et bestemt tidspunkt, og for hvilken tjenesteyderen fuldt ud skal modtage et vederlag.

49. På baggrund af det ovenstående er jeg enig med Kommissionen i, at udtrykket »levering af ydelser[, der] medfører flere på hinanden følgende […] betalinger« i artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal forstås på den måde, at det vedrører transaktioner, der i sagens natur kræver betaling af vederlag over tid eller betaling i rater på grund af deres gentagende karakter.

50. Denne bestemmelse skal derfor fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på en transaktion, der involverer en engangslevering af ydelser, for hvilke den afgiftspligtige person modtager vederlag i rater.

13 Dom af 2.5.2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, præmis 22).

14 Dom af 3.9.2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

15 Dom af 29.11.2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

16 Jf. henholdsvis dom af 3.9.2015, Asparuchowo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, præmis 47 og 49), og af 29.11.2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, præmis 30 og 31).

Forholdet mellem forpligtelsen til at betale udgående moms og modtagelsen af vederlaget for den afgiftspligtige transaktion

51. Den forelæggende ret har i sin forelæggelsesafgørelse og selskab X i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at i en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvor betaling af vederlaget for en engangsydelse blev opdelt i rater, der skulle betales over en længere periode (i dette tilfælde i fem år), hvor momsen blev beregnet på tidspunktet for betaling af hver rate, er den afgiftspligtige person tvunget til at betale det fulde momsbeløb i en længere periode, selv om den afgiftspligtige person endnu ikke har modtaget betaling fra modtageren af ydelsen.

52. Som jeg påpegede i det foreslåede svar på det andet spørgsmål, der er forelagt i den foreliggende sag, er anvendelsen af artikel 90 i direktiv 2006/112 ikke den rigtige løsning på dette problem. Det samme gælder efter min opfattelse for så vidt angår anvendelsen af dette direktivs artikel 64, stk. 1.

53. Som nævnt ovenfor er afgiftspligtens indtræden principielt ikke afhængig af, at den afgiftspligtige modtager modydelsen for den afgiftspligtig levering, der er foretaget af denne. Afgiftspligten kan også indtræde, inden betalingen af dette vederlag sker. Domstolen har allerede haft lejlighed til klart at understrege dette i sin retspraksis [17].

54. I en situation, hvor den manglende betaling af det vederlag, der er fastsat i aftalen mellem parterne i en afgiftspligtig transaktion, har vedvarende karakter, f.eks. som et resultat af opsigelse eller ændring af aftalen, eller er uafhængig af den afgiftspligtige persons vilje, som i tilfælde af modpartens betalingsmisligholdelse, finder artikel 90 i direktiv 2006/112 anvendelse, og afgiftsgrundlaget nedsættes tilsvarende og dermed størrelsen af den skyldige afgift.

55. I en situation, hvor betaling af vederlaget som en del af en afgiftspligtig transaktion fra begyndelsen er udsat eller opdelt i rater, træffer den afgiftspligtige person derimod beslutning om, hvorledes den pågældende driver sin virksomhed med fuldt kendskab til de forpligtelser, herunder afgiftsmæssige, som dette indebærer. Det afhænger af den afgiftspligtige persons vilje, om den pågældende accepterer at modtage sit vederlag over tid og på hvilke betingelser.

56. I et sådant tilfælde kan løsningen enten være at beregne og opkræve det samlede momsbeløb, der skal betales ved den første forfaldsdato, eller bestemme den første rate til betaling af denne afgift [18]. På denne måde er den afgiftspligtige person ikke tvunget til at bruge sine egne økonomiske ressourcer på at betale afgiften.

57. Med hensyn til selskab X' anbringende om, at betaling af hele det skyldige momsbeløb efter modtagelse af den første rate af vederlaget ikke giver den afgiftspligtige en fortjeneste ved den foretagne transaktion og endda fratager den pågældende midler til at dække omkostningerne ved den leverede tjeneste, er det tilstrækkeligt at bemærke, at moms ikke afhænger af resultatet af den

[17] »[…] i henhold til artikel 63 […] i direktiv [2006/112] indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted, enten ved gennemførelsen af den omhandlede transaktion, uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt den skyldige modydelse for denne transaktion allerede er blevet betalt. Momsen skal således betales til statskassen af leverandøren af varer eller tjenesteyderen, selv om [den pågældende] endnu ikke har modtaget betaling for den gennemførte transaktion fra kunden«. Derfor »[…] [er] såvel momsens forfald som fradragsrettens indtræden og udøvelse ifølge det ved direktiv 2006/112 indførte system i princippet […] uafhængig af, om den skyldige modydelse inklusive moms for en transaktion allerede er blevet betalt eller ej« (dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 46 og 48).

[18] Som fremgår af oplysningerne fremlagt af selskab X i hovedsagen, oversteg størrelsen af den første rate, som dette selskab modtog, den skyldige moms for transaktionen.

afgiftspligtige persons virksomhed[19]. Denne afgift vedrører også aktiviteter, der ikke giver overskud, og endda tabsgivende virksomhed. Det er den erhvervsdrivendes opgave, og ikke momssystemets, at sikre rentabiliteten af den pågældendes erhvervsmæssige aktiviteter.

58. I hovedsagen kan problemet skyldes den måde, hvorpå selskab X fakturerede den omtvistede transaktion. Ifølge oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse udstedte dette selskab en separat faktura for hver af vederlagets rater, inklusive moms på disse rater. Den forelæggende ret angiver ikke, om afgiftsmyndighederne i hovedsagen anfægtede denne faktureringsmetode. Det forekommer imidlertid ikke korrekt set ud fra bestemmelserne i direktiv 2006/112.

59. Afsnit XI i direktiv 2006/112 fastsætter afgiftspligtige personers forpligtelser. Direktivets artikel 220 bestemmer, at der bl.a. i tilfælde af levering af ydelser til andre afgiftspligtige personer skal udstedes en faktura. Direktivets artikel 226 regulerer detaljeret de oplysninger, der skal medtages i en faktura. Dette inkluderer særligt: arten af de leverede ydelser [nr. 6)], den dato, hvor leveringen af ydelserne foretages eller afsluttes [nr. 7)], afgiftsgrundlaget [nr. 8)] og det momsbeløb, der skal betales [nr. 10)].

60. Som Domstolen allerede har haft lejlighed til at fremhæve, er de obligatoriske oplysninger indeholdt i fakturaen, herunder især arten af de leverede ydelser og datoen for deres udførelse, beregnet til at gøre det muligt for afgiftsmyndighederne at kontrollere betaling af den skyldige afgift[20]. Disse oplysninger skal derfor helst være identiske med den reelle situation. Særligt engangstjenester bør ikke være genstand for flere fakturaer, der udstedes med lange intervaller, selv om alle elementerne ellers, herunder især det samlede momsbeløb, er korrekte.

61. Hvis selskab X i hovedsagen havde udstedt en enkelt, korrekt faktura, der dækkede hele det afgiftspligtige beløb for den omtvistede transaktion og det fulde momsbeløb og datoen for levering af tjenesten, ville det have gjort det muligt for dette selskab korrekt at identificere sine afgiftsforpligtelser og til at etablere et passende juridisk forhold til ydelsens modtager med hensyn til betalingsmetode for vederlag.

62. Det er imidlertid korrekt, som den forelæggende ret har anført i sin forelæggelseskendelse, at Domstolen ofte beskriver de afgiftspligtige som »afgiftsopkrævere« af moms på statens vegne[21]. Dette betyder dog ikke, at de afgiftspligtiges rolle er *begrænset* til afgiftsopkrævning. Artikel 193 i direktiv 2006/112 definerer afgiftspligtige personer som personer, der er *momspligtige*[22]. Ingen bestemmelse i direktivet eller nogen dom afsagt af Domstolen antyder, at denne forpligtelse skulle være betinget af, at den afgiftspligtige person først har modtaget hele den indgående moms[23].

63. Imidlertid giver artikel 66, litra b), i direktiv 2006/112 medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at afgiften for visse transaktioner forfalder, senest når vederlaget indgår[24]. Dette er dog en undtagelse fra de generelle principper indeholdt i artikel 63, 64 og 65 i dette direktiv, og

[19] I henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 »forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

[20] Dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 26, 27, 29 og 30).

[21] Jf. navnlig dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23).

[22] Med forbehold for situationen, hvor andre personer er forpligtede til at betale det i henhold til særlige bestemmelser.

[23] Dette fremgår klart af dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), der er nævnt af den forelæggende ret, hvor Domstolen udtrykkeligt betingede forpligtelsen til at betale afgift af gennemførelsen af transaktionen, men ikke af modtagelsen af vederlaget.

[24] En sådan mulighed er fastsat i § 13, stk. 1, nr. 1, litra b), i UStG, sammenholdt med § 20 heri, men den finder ikke anvendelse i hovedsagen.

muligheden er fakultativ og skal vedrøre specifikke transaktioner eller kategorier af afgiftspligtige personer og ikke være af generel karakter. Selve eksistensen af en sådan mulighed bekræfter indirekte, at momsbetaling som regel ikke afhænger af, at den afgiftspligtige person modtager betaling for den afgiftspligtige transaktion.

64. Som den tyske regering og Kommissionen med rette har påpeget, ville den fortolkning af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112, som selskab X har gjort gældende, hvorefter den blotte fordeling af betalingen af vederlaget i rater gør det muligt at korrelere betalingen af afgiften med disse raters forfald, i vid udstrækning berøve direktivets artikel 66, litra b), dets indhold.

65. Anbringenderne om behovet for, at afgiften betales, inden den afgiftspligtige person modtager hele vederlaget, ændrer ikke konklusionen i punkt 50 i dette forslag til afgørelse.

Forslag til afgørelse

66. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg at besvare de præjudicielle spørgsmål forelagt af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) som følger:

»1) Artikel 64, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på en transaktion, der består i engangslevering af ydelser, for hvilke den afgiftspligtige person modtager betaling fordelt i rater.

2) Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at når den afgiftspligtige person, der leverer en engangstjeneste, har indgået en aftale med modtageren om at opdele vederlaget i rater, er der ikke tale om ikke-betaling som omhandlet i denne bestemmelse.«