Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 1 juli 2021 [1]

Mål C-324/20

Finanzamt B
mot
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster – En tjänst som har tillhandahållits en enda gång – Betalning som ska göras vid olika tidpunkter – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 63 – Skattens utkrävbarhet – Artikel 64.1 – Begreppet transaktioner som ger upphov till successiva betalningar – Artikel 90.1 – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Begreppet utebliven betalning”

Inledning

1. Enligt principen om ekonomisk frihet och avtalsfrihet får marknadsaktörerna fritt bestämma sina avtalsförhållanden, både vad gäller de tjänster som tillhandahålls och ersättningen för dessa. De måste härvid dock beakta de villkor på vilka verksamheten utövas, inte enbart de ekonomiska utan även de rättsliga, inbegripet de skatterättsliga, villkoren. De problem som kan uppstå om dessa villkor inte beaktas illustreras av förevarande mål.

2. I förevarande mål rör det sig närmare bestämt om huruvida och i vilken utsträckning den omständigheten att ersättningen för en mervärdesskattepliktig transaktion betalas successivt påverkar den tidpunkt då den beskattningsbara personens skyldighet att betala denna skatt uppkommer.

[1] Originalspråk: polska.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. I artikel 63 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, [2] föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

4. I artikel 64.1 i detta direktiv föreskrivs emellertid följande:

”När [transaktioner] ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa … tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.”

5. I artikel 66 b i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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:

…

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

…”

6. I artikel 73 i direktivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7. Slutligen föreskrivs följande i artikel 90.1 i direktiv 2006/112:

”Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

Tysk rätt

8. Direktiv 2006/112 införlivades med tysk rätt genom bestämmelserna i Umsatzsteuergesetz [3] (lagen om mervärdesskatt, nedan kallad UStG).

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

[3] Kodifierad text: BGBl. 2005, I, s. 386.

9. I 13 § stycke 1 led 1 UStG anges följande:

”Mervärdesskatten blir utkrävbar

1. för leveranser och andra tjänster

a) vid beräkning av skatten utifrån avtalade ersättningar (16 § stycke 1 första meningen) vid utgången av beskattningsperioden under vilken tjänsterna har utförts. Detta gäller även för deltjänster. Det rör sig om en sådan deltjänst, om ersättning avtalas separat för vissa delar av en ekonomiskt delbar tjänst. Om ersättningen eller en del av ersättningen tas emot innan tjänsten eller deltjänsten har utförts blir skatten i det avseendet utkrävbar vid utgången av beskattningsperioden under vilken ersättningen eller delersättningen har tagits emot.

b) vid beräkning av skatten utifrån mottagna ersättningar (20 §) vid utgången av den beskattningsperiod under vilken ersättningarna har tagits emot.

…”

10. I 17 § UStG föreskrivs följande:

”1) Om beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § stycke 1 led 1 har ändrats, ska den näringsidkare som genomförde transaktionen justera det belopp som ska betalas i skatt. …

2) Stycke 1 ska i tillämpliga delar gälla för det fall

1. den avtalade ersättningen för en beskattningsbar leverans, annan tjänst eller ett beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv inte kan drivas in. Om ersättningen tas emot i efterhand, ska skattebeloppet och avdraget för mervärdesskatten justeras på nytt.

…”

11. Slutligen föreskrevs följande i 20 § första meningen UStG, i den lydelse som var tillämplig på det aktuella året:

”Finanzamt (skattemyndigheten i Tyskland) kan efter ansökan tillåta att en näringsidkare

1. vars sammanlagda omsättning (19 § stycke 3) under det föregående kalenderåret inte uppgick till mer än 500 000 euro, eller

2. som … är befriad från skyldigheten att upprätta bokföring och regelbundna bokslut på grundval av årliga inventeringar …, eller

3. såvitt denne genomför transaktioner inom en verksamhet som hör till de fria yrkena,

beräknar skatten inte på grundval av de avtalade ersättningarna (16 § stycke 1 första meningen), utan på grundval av de mottagna ersättningarna.”

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, ett bolag bildat enligt tysk rätt (nedan kallat ”X”), är registrerat som mervärdesskatteskyldigt i Tyskland.

13. Under det aktuella året 2012 tillhandahöll X en förmedlingstjänst till T-GmbH (nedan kallat bolaget T) i samband med bolaget T:s försäljning av en fastighet. Såsom framgår av det arvodesavtal som de ovannämnda bolagen ingick den 7 november 2012 hade bolaget X, vid den tidpunkt då avtalet ingicks, redan tillhandahållit samtliga tjänster som det ålåg bolaget att tillhandahålla.

14. Det framgår även av avtalet att arvodena för dessa förmedlingstjänster fastställdes till ett belopp om 1 000 000 euro exklusive mervärdesskatt, vilket skulle betalas i fem omgångar om 200 000 euro exklusive mervärdesskatt. Delbeloppen skulle betalas årligen, med början från och med den 30 juni 2013. Vid utgången av fristen för betalning av varje delbelopp utfärdade X en faktura och bokförde utgående mervärdesskatt.

15. Genom beslut av den 22 december 2016 fann den behöriga skattemyndigheten att de tjänster bolaget X tillhandahållit bolaget T i sin helhet hade tillhandahållits under år 2012, och att X borde ha betalat hela mervärdesskattebeloppet för den aktuella transaktionen.

16. Bolaget överklagade ovannämnda beslut vid behörig domstol (Finanzgericht) (skattedomstol, Tyskland). Nämnda domstol biföll överklagandet och slog fast att även om tjänsterna faktiskt hade tillhandahållits under år 2012, ska ersättningen för denna transaktion, med undantag för det första delbeloppet som betalades den 30 juni 2013, inte anses ha betalats i den mening som avses i 17 § UStG och artikel 90.1 i direktiv 2006/112. Enligt denna domstol gör tillämpningen av dessa bestämmelser det möjligt att undvika att X blir skyldigt att betala hela mervärdesskatten innan det erhåller hela ersättningen för de tillhandahållna tjänsterna.

17. Skattemyndigheten överklagade detta avgörande till den hänskjutande domstolen. Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Följer det, i samband med en tjänst som har tillhandahållits en enda gång och således inte med anknytning till en viss period, redan av avtalet om delbetalningar att tillhandahållandet ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar i den mening som avses i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet?

2. I andra hand, om den första frågan besvaras nekande: Ska en utebliven betalning, i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, anses föreligga, när den beskattningsbara personen vid tillhandahållandet av tjänsten avtalar att den ska betalas genom fem årliga delbetalningar och nationell rätt, om betalningen görs senare, föreskriver en justering genom vilken den föregående nedsättningen av beskattningsunderlaget enligt denna bestämmelse ska upphävas?”

18. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 22 juli 2020. Skriftliga yttranden har ingetts av X, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen. Domstolen beslutade att inte kalla till muntlig förhandling.

Bedömning

Inledande anmärkningar

Fastställandet av de faktiska omständigheterna

19. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande i förevarande mål grundat sig på konstateranden av faktiska omständigheter som fastställts av domstolen i första instans, enligt vilka den tjänst som tillhandahållits inom ramen för den omtvistade transaktionen hade tillhandahållits en enda gång och i sin helhet hade utförts av X under år 2012, vilket innebär att ersättningen på 1 000 000 euro, exklusive mervärdesskatt, avsåg tjänster som i sin helhet hade utförts under år 2012.

20. X har emellertid bestritt detta konstaterande. Enligt bolaget omfattade avtalet med bolaget T kompletterande tjänster, bland annat rådgivning som skulle tillhandahållas under de följande åren, i utbyte mot betalning av nya delbelopp av den avtalade ersättningen. Enligt bolaget ska således endast det belopp som erhölls den 30 juni 2013 anses som ersättning för de tjänster som bolaget tillhandahöll under år 2012. X har särskilt åberopat sitt kompletterande tillämpningsavtal med T av den 15 mars 2016 och ett beslut av Finanzgericht om processledning av den 23 september 2020 som X bifogat till sitt skriftliga yttrande. Tolkningsfrågorna i förevarande mål är enligt X således hypotetiska.

21. Det bör emellertid erinras om att EU-domstolen i ett mål om förhandsavgörande i princip är bunden av de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har fastställt.[4] I förevarande fall förefaller dessa konstateranden vid första anblicken inte vara orimliga. I synnerhet antogs beslutet av den 23 september 2020 redan efter det att den hänskjutande domstolen hade beslutat att begära förhandsavgörande i förevarande mål. Detta beslut fattades också i ett separat förfarande avseende X:s inkomstskatt för beskattningsåret 2012. Bedömningen av de faktiska omständigheterna kan emellertid vara annorlunda beroende på om det rör sig om fastställandet av intäkterna för beräkning av inkomstskatten för juridiska personer eller fastställandet av mervärdesskattskyldighet.

22. Jag anser följaktligen att EU-domstolen ska besvara tolkningsfrågorna i förevarande mål på grundval av de faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har fastställt (eller som fastställts av domstolen i första instans och fastslagits av den hänskjutande domstolen).

Prövning av tolkningsfrågorna

23. Den hänskjutande domstolen har i förevarande fall ställt två tolkningsfrågor. Den första frågan avser tolkningen av begreppet ”[transaktioner] som ger upphov till … successiva betalningar” i den mening som avses i artikel 64.1 i direktiv 2006/112. Den andra frågan avser däremot huruvida det, i en sådan situation som den i det nationella målet, kan vara fråga om en ”utebliven betalning” i den mening som avses i nämnda artikel 90.1 i det direktivet. Tillämpningen av den sistnämnda bestämmelsen är inte beroende av tolkningen av artikel 64.1 i direktiv 2006/112. Utebliven betalning kan även anses föreligga i samband med transaktioner

[4] Det är riktigt att jag nyligen har haft tillfälle att ifrågasätta riktigheten av konstateranden som gjorts av samma hänskjutande domstol som i förevarande fall (se mitt förslag till avgörande i målet XY (frivillig skattesänkning), C-100/20, EU:C:2021:387). Det rörde sig emellertid inte om faktiska omständigheter som sådana, utan om hur de skulle kvalificeras enligt unionsrätten.

som ger upphov till successiva betalningar. Ett jakande svar på den andra tolkningsfrågan skulle däremot innebära att det den första frågan skulle bli meningslös. Jag kommer därför inledningsvis pröva den andra frågan.

Den andra tolkningsfrågan

24. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att i en situation där en beskattningsbar person, vid tidpunkten för tillhandahållandet av en tjänst som har tillhandahållits en enda gång, har avtalat om att ersättningen för tjänsternas utförande ska betalas i delbelopp, kan utebliven betalning, i den mening som avses i denna bestämmelse, konstateras med avseende på de övriga delbetalningarna, utöver den första delbetalningen av ersättningen, och beskattningsunderlaget minskas på motsvarande sätt, med möjlighet att höja beskattningsunderlaget i ett senare led efter det att efterföljande delbetalningar har erlagts. Denna fråga tycks föranledas av att domstolen i första instans valde en sådan lösning för att undvika att den beskattningsbara personen skulle behöva finansiera den mervärdesskatt som skulle betalas innan vederbörande erhöll betalning för den tillhandahållna tjänsten.

25. X anser att denna fråga ska besvaras jakande, medan den tyska regeringen och kommissionen anser att frågan ska besvaras nekande.

26. Jag delar det senare synsättet.

27. Mervärdesskatten ska beräknas i proportion till det beskattningsunderlag [5] som definieras som ”allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla”. [6] Detta beskattningsunderlag fastställs vid den tidpunkt då skattskyldigheten uppkommer, det vill säga, när det gäller tillhandahållande av tjänster, då tjänsterna tillhandahålls.

28. Om däremot det belopp som den beskattningsbara personen ska erhålla som betalning för den tillhandahållna tjänsten sätts ned efter det att skattskyldigheten har uppkommit, ska även beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån och följaktligen den beskattningsbara personens skuld avseende den skatt som ska betalas. [7] Det kan härvid röra sig om såväl en nedsättning i strikt mening som en ”nedsättning till noll”, det vill säga ett fullständigt bortfall av beskattningsunderlaget och därmed sammanhängande skattskyldighet. En sådan ändring kan ske såväl till följd av att avtalsförhållandet mellan parterna i den skattepliktiga transaktionen ändrats eller upphört, som till följd av att den beskattningsbara personens avtalspart har underlåtit att fullgöra sin skyldighet att betala ersättning.

29. Skyldigheten att sätta ned beskattningsunderlaget och den därmed sammanhängande skattskyldigheten som fastställs i nämnda bestämmelse är ett uttryck för principen att mervärdesskatteunderlaget utgörs av det vederlag som den beskattningsbara personen faktiskt har erhållit eller ska erhålla för en skattepliktig transaktion. [8]

5 Artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

6 Artikel 73 i direktiv 2006/112.

7 Artikel 90.1 i direktiv 2006/112.

8 Dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 26).

30. Detta syfte med artikel 90.1 i direktiv 2006/112 innebär att bestämmelsen endast är tillämplig om det belopp som den beskattningsbara personen ska erhålla som ersättning för den tillhandahållna tjänsten minskar. Om detta belopp däremot inte minskar finns det ingen anledning att sätta ned beskattningsunderlaget, vilket innebär att nämnda bestämmelse inte är tillämplig. Så är exempelvis fallet när parterna i en skattepliktig transaktion inte kommer överens om en nedsättning av ersättningen, utan endast om att ersättningen ska delas upp i delbetalningar eller att tidsfristen för betalning av denna ska skjutas upp.

31. Om den beskattningsbara personens avtalspart inte gör någon betalning är nedsättningen av det belopp som den beskattningsbara personen ska erhålla inte nödvändigtvis definitiv, eftersom den beskattningsbara personen, i avsaknad av en ändring i avtalsförhållandet mellan parterna, fortfarande har kvar sin fordran till den obetalade ersättningen och kan göra gällande den i ett senare led.[9] Således kvarstår osäkerhet om huruvida nedsättningen av beskattningsunderlaget är definitiv. Av det skälet överlåts det till medlemsstaterna enligt artikel 90.2 direktiv 2006/112 att besluta om hur punkt 1 i denna artikel ska tillämpas vid utebliven betalning.[10]

32. Detta ändrar inte det faktum att det belopp den beskattningsbara personen *ska uppbära*, vid uppskov med betalning eller uppdelning på delbelopp av ersättningen, säkerligen *inte* minskar. Det finns således inte heller någon anledning att sätta ned beskattningsunderlaget.[11]

33. Även om jag således instämmer med den tyska regeringens påstående att varje minskning av den ersättning som en beskattningsbar person ska erhålla för en skattepliktig transaktion avser situationer som uppkommit *efter* det att den tjänst som transaktionen avser tillhandahållits, anser jag att denna aspekt inte är avgörande för svaret på förevarande tolkningsfråga. Av avgörande betydelse är härvid nämligen den omständigheten att en uppdelning av betalningen av ersättningen i flera delbelopp inte ändrar det belopp som den beskattningsbara personen förväntas uppbära som ersättning, och därmed inte heller beskattningsunderlaget för denna transaktion.

34. Härav följer enligt min mening att artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att utebliven betalning i den mening som avses i denna bestämmelse inte ska anses föreligga i en sådan situation där den beskattningsbara person som tillhandahåller en tjänst som har tillhandahållits en enda gång har kommit överens med tillhandahållaren om att ersättningen ska delas upp i delbelopp.

35. Såsom den tyska regeringen har påpekat följer det dessutom av artikel 90.1 i direktiv 2006/112 att en nedsättning av beskattningsunderlaget enligt denna bestämmelse ska ske på de villkor som fastställs av medlemsstaterna. Enligt artikel 90.2 i direktivet får medlemsstaterna avstå från att tillämpa den i de fall då betalning uteblir. Av 17 § stycke 2 led 1 UStG följer att en nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning först kan ske när ersättningen inte kan drivas in. Så är inte fallet vid uppdelning av ersättningen i delbelopp. Tysk rätt, som i detta avseende är förenlig med direktiv 2006/112, tillåter således inte i sig att de bestämmelser, varigenom artikel 90 i direktivet införlivas, tillämpas vid uppdelning i delbelopp av ersättningen för en skattepliktig transaktion.

[9] Dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 29).

[10] Dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkterna 28 och 29).

[11] Såsom den tyska regeringen med rätta har gjort gällande kan det vara fråga om utebliven betalning först om de delbelopp som ersättningen betalas ut med inte betalas på förfallodagen. Detta kan emellertid inte tas för givet.

Den första tolkningsfrågan

36. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den är tillämplig på en transaktion inom ramen för vilken en tjänst tillhandahållits en enda gång för vilken den beskattningsbara personen uppbär ersättning med avseende på vilken betalningen delats upp i delbelopp.

37. Denna fråga grundar sig på den hänskjutande domstolens konstateranden om de faktiska omständigheterna, nämligen att det i fråga om den aktuella tjänsten rörde sig om en tjänst som tillhandahållits en enda gång och som fullständigt utförts under beskattningsåret 2012.[12] Det är även denna utgångspunkt som ligger till grund för min bedömning av den aktuella frågan.

Tolkningen av artikel 64.1 i direktiv 2006/112

38. Det ska erinras om att det följer av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 att när det gäller transaktioner som ger upphov till successiva betalningar ska tillhandahållandet av tjänster anses äga rum vid utgången av de tidsfrister som betalningarna avser. För att kunna besvara tolkningsfrågan är det således nödvändigt att tolka begreppet ”[transaktioner] som ger upphov till successiva betalningar” i den mening som avses i denna bestämmelse.

39. I motsats till vad kommissionen har hävdat anser jag att ordalydelsen i den aktuella bestämmelsen inte i sig ger något entydigt svar på denna fråga.

40. Artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska däremot tolkas mot bakgrund av artikel 63 i detta direktiv. Enligt den sistnämnda bestämmelsen inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då den tjänst som är föremål för transaktionen tillhandahålls.

41. I artikel 63 i direktivet preciseras inte vilken händelse som ska anses utgöra den tidpunkt då tjänsten tillhandahålls. Detta innebär enligt min mening att unionslagstiftaren här har intagit ett materiellt synsätt, det vill säga att tidpunkten för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten ska beaktas, som i förekommande fall ska fastställas genom skattemyndighetens eller domstols fastställande av de faktiska omständigheterna.

42. Artikel 64.1 i nämnda direktiv utgör således enligt min mening inte något undantag från artikel 63 i direktivet när det gäller fastställandet av tidpunkten för skattskyldighetens inträde, utan endast ett komplement till och en precisering av denna bestämmelse med avseende på de situationer som kan ge upphov till tvivel. I denna bestämmelse klargörs nämligen vilken tidpunkt som ska anses som tidpunkt för ett tjänstetillhandahållande som ger upphov till successiva betalningar. Det är därvid fråga om förfallodagen för den berörda betalningen.

43. Logiskt sett är emellertid ett sådant konventionellt fastställande av tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsten endast nödvändigt när det gäller tjänster vars tidpunkt för tillhandahållande är svår att otvetydigt fastställa på grundval av omständigheterna i sig, i synnerhet av det skälet att rättsförhållandet mellan parterna i transaktionen och den tjänst som är föremål för transaktionen är av kontinuerlig karaktär. I en sådan situation anses tillhandahållandet av tjänsten vara så länge som skyldigheten att betala för denna kvarstår.

[12] Se punkt 19 i detta förslag till avgörande.

44. Det är däremot inte nödvändigt att utvidga tillämpningsområdet för artikel 64.1 i direktiv 2006/112 till att omfatta situationer där tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsten utan svårighet kan fastställas, i synnerhet när det rör sig om en tjänst som tillhandahållits en enda gång och det finns en exakt tidpunkt som gör det möjligt att fastställa att tjänsten har slutförts enligt det avtalsförhållande som föreligger mellan parterna i den aktuella transaktionen. En sådan utvidgning av tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse skulle nämligen innebära att den beskattningsgrundande händelsen fastställs på ett sätt som strider mot den uttryckliga ordalydelsen i artikel 63 i det direktivet.

45. En systematisk tolkning av artikel 64.1 direktiv 2006/112 talar således, särskilt mot bakgrund av artikel 63 i direktivet, för att den första tolkningsfrågan ska besvaras nekande. Jag delar i huvudsak kommissionens uppfattning på denna punkt.

46. En motsatt tolkning av nämnda bestämmelse skulle dessutom, såsom den tyska regeringen helt riktigt har påpekat, innebära att parterna i transaktionen fritt kan manipulera tidpunkten för skattskyldighetens inträde genom att fastställa fristen för betalning av priset för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna. Domstolen har emellertid redan haft tillfälle att konstatera att unionslagstiftaren har avsett att i största möjliga utsträckning harmonisera den dag då skattskyldighet inträder i samtliga medlemsstater för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt.[13] Syftet att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt avser inte bara samtliga medlemsstater utan även alla transaktioner av samma slag, oberoende av sekundära skillnader, såsom sättet för betalning av ersättningen. Likabehandlingsprincipen och principen om icke snedvriden konkurrens kräver det.

47. Uppkomsten av mervärdesskatt och storleken på mervärdesskattebeloppet är nämligen enbart beroende av tre faktorer: arten av den genomförda transaktionen, som avgör dess eventuella beskattning och skattesatsen, storleken på ersättningen, det vill säga beskattningsunderlaget, och den tidpunkt då tjänsten tillhandahålls, vilken i princip sammanfaller med tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I mervärdesskattesystemet ingår däremot inte tidpunkten för betalningen av ersättningen bland de faktorer som är relevanta för beskattningen.

48. Dessa slutsatser påverkas inte av den rättspraxis från EU-domstolen som den hänskjutande domstolen och X har hänvisat till i sitt yttrande, bland annat domarna i målen Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani[14] och baumgarten sports & more.[15] Grunden för tillämpningen av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 i dessa mål var nämligen den kontinuerliga och utdragna karaktären av rättsförhållandet mellan parterna i transaktionen, varvid de fortlöpande skyldigheterna inte enbart ålåg tjänstemottagaren, utan även tjänsteleverantören, och själva betalningen av den överenskomna ersättningen var beroende av att dessa skyldigheter fullgjordes.[16] Enligt den hänskjutande domstolens konstateranden avseende de faktiska omständigheterna i förevarande fall är detta emellertid inte fallet i det nationella målet, som avser beskattning av en tjänst som tillhandahållits en enda gång och i sin helhet utfördes vid en viss tidpunkt och för vilken tjänsteleverantören ovillkorligt ska erhålla full ersättning.

[13] Dom av den 2 maj 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 22).

[14] Dom av den 3 september 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Dom av den 29 november 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Se dom av den 3 september 2015, Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, punkterna 47 och 49), och dom av den 29 november 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, punkterna 30 och 31).

49. Mot bakgrund av det ovan anförda är jag överens med kommissionen om att uttrycket ”[transaktioner] som ger upphov till successiva betalningar”, i artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska förstås så, att det avser transaktioner som till sin natur kräver att betalningen av ersättningen sker vid olika tidpunkter eller genom delbetalningar på grund av att de inte tillhandahållits endast en gång.

50. Denna bestämmelse ska således tolkas så, att den inte är tillämplig på transaktioner inom ramen för vilka en tjänst tillhandahållits en enda gång och för vilken den beskattningsbara personen uppbär ersättning med avseende på vilken betalningen delats upp i delbetalningar.

Sambandet mellan skyldigheten att betala den skatt som ska betalas och erhållandet av ersättning för en skattepliktig transaktion

51. Såväl den hänskjutande domstolen i sitt beslut som X i sitt skriftliga yttrande har anfört att i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, där betalningen av ersättningen för den tjänst som tillhandahållits en enda gång har delats upp i delbetalningar som ska betalas under en längre period (i förevarande fall under fem år), varvid mervärdesskatt beräknas vid betalningen av varje delbelopp, är den beskattningsbara personen skyldig att under en längre period finansiera mervärdesskatten fullt ut, trots att han ännu inte har erhållit någon betalning från tjänstemottagaren.

52. Som jag angav i mitt förslag till svar på den andra tolkningsfrågan i förevarande mål, utgör tillämpningen av artikel 90 i direktiv 2006/112 inte en korrekt lösning på detta problem. Enligt min mening utgör inte heller en tillämpning av artikel 64.1 i direktivet en korrekt lösning på problemet.

53. Som jag redan har nämnt ovan är uppkomsten av mervärdesskatteskyldigheten i princip inte beroende av att den beskattningsbara personen erhåller ersättning för sin skattepliktiga transaktion. Mervärdesskatteskyldighet kan även uppkomma innan ersättning betalas. Domstolen har redan haft tillfälle att uttryckligen framhålla detta i sin praxis. [17]

54. I en situation där den uteblivna betalningen av den ersättning som anges i avtalet mellan parterna i en skattepliktig transaktion är varaktig, till exempel till följd av att avtalet sägs upp eller ändras, eller är oberoende av den beskattningsbara personens vilja, såsom vid utebliven betalning från motparten, är artikel 90 i direktiv 2006/112 tillämplig, vilket innebär att beskattningsunderlaget och därmed skatteskulden minskar i motsvarande mån.

55. I en sådan situation där det i inom ramen för en skattepliktig transaktion från början anges att betalningen av ersättningen ska skjutas upp eller delas upp i delbelopp, är det däremot den beskattningsbara personen som beslutar om hur dess ekonomiska verksamhet ska utövas, med full kännedom om de skyldigheter, inbegripet de skattemässiga skyldigheter, som utövandet av denna verksamhet innebär. Huruvida han eller hon samtycker till att dela upp betalningen av ersättningen i delbelopp och de villkor på vilka detta ska ske beror på vederbörandes vilja.

[17] ”I artikel 63 i … direktiv [2006/112] föreskrivs att mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, det vill säga när transaktionen utförs, oberoende av om ersättning har utgetts för transaktionen. Leverantören av en vara eller den som tillhandahåller en tjänst ska alltså betala in mervärdesskatten till statskassan även om kunden ännu inte har betalat för den utförda transaktionen.” Således ”[innebär] det system som inrättats genom direktiv 2006/112 … att mervärdesskattens utkrävbarhet och avdragsrättens inträde i princip är oberoende av om ersättningen, inklusive mervärdesskatt, för en transaktion har utgetts eller inte” (dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern, C-274/10, EU:C:2011:530, punkterna 46 och 48).

56. I ett sådant fall kan lösningen antingen bestå i påförande och uppbörd av hela den mervärdesskatt som ska betalas vid den första delbetalningen eller i att den första delbetalningen används till betalning av denna skatt.[18] Den beskattningsbara personen är således inte skyldig att använda sina egna finansiella medel till betalning av skatten.

57. Vad gäller X:s argument att betalningen av hela den mervärdesskatt som ska betalas efter det att den första delbetalningen av ersättningen har uppburits inte genererar någon vinst för den beskattningsbara personen från den utförda transaktionen, eller till och med berövar den beskattningsbara personen medel för att täcka kostnaderna för den tillhandahållna tjänsten, räcker det att påpeka att mervärdesskatteplikten inte är beroende av resultatet av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.[19] Denna skatt påförs även transaktioner som inte genererar någon vinst eller till och med de transaktioner som ger upphov till förluster. Det ankommer på de ekonomiska aktörerna och inte på mervärdesskattesystemet att säkerställa den ekonomiska livskraften av den ekonomiska verksamhet som de bedriver.

58. I det nationella målet kan problemet uppkomma till följd av det sätt på vilket X har utfärdat fakturorna för den omtvistade transaktionen. Enligt de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande utfärdade bolaget en separat faktura för varje delbetalning av ersättningen inklusive den mervärdesskatt som belöpte på denna delbetalning. Den hänskjutande domstolen har inte upplyst om huruvida skattemyndigheterna i det nationella målet har bestritt ett sådant faktureringssätt. Det tycks emellertid inte vara korrekt med hänsyn till bestämmelserna i direktiv 2006/112.

59. I avdelning XI i direktiv 2006/112 anges de beskattningsbara personernas skyldigheter. Enligt artikel 220 åligger det dem att se till att en faktura utfärdas bland annat vid tillhandahållande av tjänster till andra beskattningsbara personer. I artikel 226 i direktivet anges i detalj vilka uppgifter som en faktura ska innehålla. Det rör sig i synnerhet om de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art (punkt 6), det datum då tillhandahållandet av tjänster utförs (punkt 7), beskattningsunderlaget (punkt 8) och den mervärdesskatt som ska betalas (punkt 10).

60. Såsom domstolen redan har haft tillfälle att understryka har de obligatoriska uppgifter som anges på fakturan, däribland de tillhandahållna tjänsternas art och det datum då de utförs, till syfte att möjliggöra för skattemyndigheterna att bland annat kontrollera betalningen av den skatt som ska erläggas.[20] Dessa uppgifter ska således så exakt som möjligt överensstämma med verkligheten. I synnerhet bör ett tillhandahållande av en tjänst som sker en enda gång inte vara föremål för flera fakturor som utfärdats med långa intervall, inte heller om därutöver alla delar, däribland i synnerhet det totala mervärdesskattebelopp som ska erläggas, överensstämmer med verkligheten.

61. Om X i det nationella målet hade utfärdat en enda korrekt faktura, som omfattade hela beskattningsunderlaget för den omtvistade transaktionen och det totala mervärdesskattebelopp som skulle betalas samt det datum då tjänsten skulle utföras, hade detta gjort det möjligt för bolaget att på ett korrekt sätt fastställa sina skattskyldigheter och utforma sitt rättsförhållande med mottagaren vad gäller sättet för betalning av ersättningen.

[18] Det framgår av de uppgifter som X har lämnat i det nationella målet att det första delbelopp som X erhöll översteg den mervärdesskatt som skulle betalas för den aktuella transaktionen.

[19] Enligt artikel 9.1 direktiv 2006/112 avses med ”beskattningsbar person … den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.

[20] Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 26, 27, 29 och 30).

62. Däremot är det riktigt, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat i sitt beslut, att EU-domstolen i vissa fall har betecknat beskattningsbara personer som ”skatteindrivare” på statens vägnar.[21] Detta innebär emellertid inte under några omständigheter att de beskattningsbara personernas roll är *begränsad till* rollen som skatteindrivare. I artikel 193 i direktiv 2006/112 definieras en beskattningsbar person som den som är skyldig att *betala* mervärdesskatt.[22] Det finns emellertid inte någon bestämmelse i direktivet eller något avgörande från EU-domstolen som tyder på att denna skyldighet är beroende av att den beskattningsbara personen dessförinnan har uppburit de skattebelopp som betalas i ett senare led.[23]

63. Enligt artikel 66 b i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna däremot föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar senast vid mottagandet av betalningen.[24] Detta utgör emellertid ett undantag från de allmänna bestämmelserna i artiklarna 63, 64 och 65 i direktivet och är fakultativt och ska avse vissa transaktioner eller kategorier av beskattningsbara personer och inte vara av allmän karaktär. Förekomsten av en sådan möjlighet bekräftar i sig indirekt att mervärdesskattens utkrävbarhet i princip inte är beroende av att den beskattningsbara personen har mottagit en betalning för en skattepliktig transaktion.

64. Som den tyska regeringen och kommissionen helt riktigt har påpekat, skulle emellertid tolkningen av artikel 64.1 i direktiv 2006/112, såsom den förespråkas av X, enligt vilken en uppdelning av betalningen av ersättningen i delbelopp i sig gör det möjligt att koppla utkrävbarheten av skatten och utkrävbarheten av dessa delbetalningar, innebära att artikel 66 b i direktivet till stor del skulle förlora sin betydelse.

65. Argumentet att det är nödvändigt att skatten betalas innan den beskattningsbara personen erhåller hela ersättningen, ändrar således inte slutsatsen i punkt 50 i detta förslag till avgörande.

Förslag till avgörande

66. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:

1) Artikel 64.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte är tillämplig på en transaktion som avser en tjänst som tillhandahållits en enda gång och för vilken den beskattningsbara personen erhåller ersättning i form av betalning i delbelopp.

2) Artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det i en sådan situation där den beskattningsbara person som tillhandahåller en tjänst som tillhandahållits en enda gång har kommit överens med mottagaren om att ersättningen ska delas upp i delbetalningar, inte kan anses föreligga en utebliven betalning i den mening som avses i denna bestämmelse.

[21] Se särskilt dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23).

[22] Utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med särskilda bestämmelser.

[23] Detta framgår tydligt av domen av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, i vilken EU-domstolen uttryckligen villkorar skyldigheten att betala skatten av att transaktionen genomförs, men inte av att betalning mottas.

[24] En sådan möjlighet föreskrivs i 13 § stycke 1 led 1 b i UStG, jämförd med 20 § i samma lag, men är inte tillämplig i det nationella målet.