Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

28. oktober 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – merværdiafgift (moms) – tjenesteydelser – artikel 63 – momsens forfald – artikel 64, stk. 1 – begrebet »ydelse, der giver anledning til flere på hinanden følgende betalinger« – engangsydelse, for hvilken vederlaget betales i rater – artikel 90, stk. 1 – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – begrebet »ikke-betaling af prisen««

I sag C-324/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 7. maj 2020, indgået til Domstolen den 22. juli 2020, i sagen

Finanzamt B

mod

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af vicepræsidenten, L. Bay Larsen, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne J.C. Bonichot (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– X-Beteiligungsgesellschaft mbH ved Rechtsanwalt O. Pantle,

– den tyske regering ved J. Möller og S. Heimerl, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Mantl, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. juli 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 64, stk. 1, og artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt B (skatte- og afgiftsmyndighed B, Tyskland) og X-Beteiligungsgesellschaft mbH vedrørende spørgsmålet om, hvornår den merværdiafgift (moms), der skal betales i forbindelse med en levering af ydelser, for hvilken vederlaget betales i rater, forfalder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 24. betragtning til direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald bør harmoniseres, så iværksættelsen og senere ændringer af det fælles momssystem får virkning fra samme dato i alle medlemsstater.«

4 Direktivets artikel 14, stk. 2, er affattet således:

»Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[…]

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

[…]«

5 Afsnit VI i direktiv 2006/112 vedrørende afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald indeholder et kapitel 2 med overskriften »Levering af varer og ydelser«, hvori findes direktivets artikel 63-67.

6 Samme direktivs artikel 63 er sålydende:

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

7 Artikel 64 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Når anden levering af varer end den, der består i udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra b), 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.

2. Medlemsstaterne kan bestemme, at løbende leverancer af varer eller ydelser, der gennemføres i løbet af en vis periode, i visse tilfælde anses for at finde sted mindst én gang om året.«

8 Direktivets artikel 66 har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.«

9 I afsnit VII i direktiv 2006/112, der har overskriften »Afgiftsgrundlag«, har direktivets artikel 90 følgende ordlyd:

»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.«

10 Direktivets artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

11 Direktivets artikel 226 fastsætter:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[…]

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato

[…]«

Tysk ret

12 § 13, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), bestemmer:

»Afgiften opstår

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. Dette gælder også for delvise leveringer. Disse foreligger, hvis der aftales særskilt vederlag for bestemte dele af en ydelse, som kan opdeles økonomisk. Såfremt 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.

[…]«

13 UStG's § 17 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. Såfremt vederlaget efterfølgende indgår, skal afgiftsbeløbet og momsfradraget på ny reguleres.

[…]«

14 Ifølge UStG's § 20, første punktum, kan en erhvervsdrivende være berettiget til at beregne momsen på grundlag af det modtagne vederlag, i stedet for på grundlag af det aftalte vederlag, bl.a. når den pågældendes omsætning ikke overstiger en vis tærskel i løbet af det foregående kalenderår.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 I løbet af 2012 leverede X formidlingsydelser til T-GmbH med henblik på sidstnævnte selskabs salg af fast ejendom til en tredjepart. Det fremgår af vederlagsaftalen indgået den 7. november 2012 mellem X og T, at X på dette tidspunkt allerede havde opfyldt sine kontraktlige forpligtelser.

16 Hvad angår vederlaget for de omhandlede ydelser fastsatte denne aftale beløbet til 1 000 000 EUR med tillæg af moms og præciserede, at dette beløb skulle betales i rater af 200 000 EUR med tillæg af moms. Beløbene forfaldt til betaling årligt, idet den første betaling skulle ske den 30. juni 2013. På forfaldsdatoen for hver rate udstedte X en faktura for det skyldige beløb, forestod modtagelse af betalingen og indbetalte den tilsvarende moms.

17 Efter en skatte- og afgiftskontrol fastslog Finanzamt B ved afgørelse af 22. december 2016, at leveringen af ydelser var sket i løbet af 2012, og at X derfor for dette samme år skulle have betalt moms af hele vederlaget.

18 Idet X ikke fik medhold i påklagen af denne afgørelse, anlagde selskabet sag ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som i det væsentlige gav X medhold. Denne ret fastslog, at X havde leveret de i hovedsagen omhandlede ydelser i løbet af 2012. Den fandt imidlertid, at med undtagelse af den første rate af vederlaget, som indgik i løbet af 2013, skulle det aftalte vederlag anses for at være ikke-betalt som omhandlet i UStG's § 17, stk. 2, nr. 1, og § 17, stk. 1, første punktum. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, støttede Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) sig på den forudsætning, at anvendelsen af artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 gør det muligt at nedsætte afgiftsgrundlaget for at undgå, at den afgiftspligtige person forpligtes til i flere år at betale moms for den periode, hvor ydelsen er udført, selv om den pågældende endnu ikke har modtaget fuld betaling for ydelsen i denne periode.

19 Finanzamt B har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne afgørelse fra Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

20 Sidstnævnte ret ønsker oplyst, om artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 finder anvendelse på levering af engangsydelser. Mens denne bestemmelse udelukker salg af varer på afbetaling fra sit anvendelsesområde, fastsætter den ikke en tilsvarende udelukkelse af levering af ydelser mod ratebetaling. Den bogstavelige anvendelse af bestemmelsen kan imidlertid indføre en uberettiget sondring mellem levering af varer og levering af ydelser. Den kan endvidere unødigt begrænse hovedreglen i artikel 63 i direktiv 2006/112, hvorefter afgiften principielt forfalder på det tidspunkt, hvor leveringen af ydelserne finder sted.

21 Den forelæggende ret har endvidere fremhævet, at den foreliggende sag adskiller sig fra den sag, der lå til grund for dom af 29. november 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), som omhandlede en spilleragents levering af ydelser, dvs. tilknytningen af en spiller til en fodboldklub, idet denne agents vederlag var knyttet til denne spillers fortsatte tilknytning til den pågældende klub. Hovedsagen omhandler nemlig en situation, hvor ratebetalingen af det aftalte vederlag blot er underlagt frister og ikke en betingelse om succes på lang sigt af formidlingen, som kan være usikker.

22 Den omstændighed, at Domstolen i dom af 29. november 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), henviste til dom af 3. september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), som omhandlede en ydelse udbudt varigt og over en lang periode, bekræfter den fortolkning, hvorefter der kun kan være tale om »flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger« som omhandlet i artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112, såfremt der består en forbindelse mellem de pågældende leveringer og ratebetalingerne.

23 En sådan tilgang svarer til UstG's § 13, stk. 1, nr. 1, litra a), andet og tredje punktum, hvorefter det forhold, at en levering fra et økonomisk synspunkt kan adskilles, er afgørende.

24 Såfremt der i hovedsagen skal ses bort fra anvendelsen af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112, har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at tage stilling til muligheden for at anvende direktivets artikel 90, stk. 1.

25 Den forelæggende ret har anført, at X for leveringen af ydelser, der fandt sted i løbet af 2012, fra juni 2013 modtog sit vederlag i flere rater, hver gang med tillæg af moms. Såfremt det blev lagt til grund, at momsen af en engangsydelse forfalder i løbet af det år, hvor denne leveres, ville den afgiftspligtige person, der accepterer at blive betalt i flere rater, være tvunget til at forfinansiere momsen. Den forelæggende ret har imidlertid rejst tvivl om, hvorvidt forpligtelsen til at betale momsen forud er forenelig med den opgave, som påhviler de afgiftspligtige personer, der, således som det følger af Domstolens praksis, og navnlig dom af 20. oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), og af 21. februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), handler som afgiftsopkrævere på statens vegne.

26 Den forelæggende ret har præciseret, at en sådan forpligtelse kan undgås ved nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, efterfulgt af en senere justering heraf på tidspunktet for den faktiske betaling af vederlaget.

27 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) 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 relateret til en tidsperiode, […] [at der er tale om] flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger som omhandlet artikel 64, stk. 1, i [direktiv 2006/112]?

2) Subsidiært, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Foreligger der en ikke-betaling som omhandlet i […] artikel 90, stk. 1, [direktiv 2006/112,] 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 [bestemmelse om, at] den tidligere nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til denne bestemmelse ophæves?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten med hensyn til spørgsmålene

28 Som det fremgår af de faktiske omstændigheder, således som de er beskrevet af den forelæggende ret, vedrører tvisten i hovedsagen levering af en tjenesteydelse, der er blevet gennemført fuldt ud ved udgangen af 2012, og hvortil vederlaget i overensstemmelse med aftalen er blevet betalt i fem årlige rater i de efterfølgende år.

29 Sagsøgte i hovedsagen har i sit indlæg for Domstolen bestridt denne fremstilling af de faktiske omstændigheder. Denne part har til støtte herfor henvist til et dokument, som redegør for de konstateringer, der foreløbigt er foretaget af en tysk ret i forbindelse med en anden tvist end den i hovedsagen omhandlede.

30 Et sådant dokument kan imidlertid ikke rejse tvivl om den fremstilling af de faktiske omstændigheder, der er indeholdt i forelæggelsesafgørelsen.

31 Det skal således blot bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at alene den forelæggende ret har kompetence til at fastlægge og vurdere de faktiske omstændigheder i den sag, der er forelagt den, samt til at fortolke og anvende den nationale ret. Det påhviler Domstolen i henhold til kompetencefordelingen mellem sidstnævnte og de nationale retter at tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (dom af 27.1.2021, Dexia Nederland, C-229/19 og C-289/19, EU:C:2021:68, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det følger heraf, at de præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

33 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at levering af engangsydelser mod ratebetaling er omfattet af anvendelsesområdet for denne bestemmelse.

34 Indledningsvis bemærkes, at artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes i lyset af direktivets artikel 63, idet den førstnævnte bestemmelse hænger uløseligt sammen med den anden.

35 For det første indtræder afgiftspligten og afgiften forfalder – ifølge denne artikel 63 – på det tidspunkt, hvor leveringen af varer eller tjenesteydelser finder sted. For det andet følger det af artikel 64, stk. 1, at når en sådan levering navnlig medfører flere på hinanden følgende betalinger, anses den leveringen for at finde sted, som omhandlet i nævnte artikel 63, ved udløbet af de perioder, som disse betalinger vedrører.

36 Det følger af en samlet anvendelse af disse to bestemmelser, at for så vidt angår tjenesteydelser, der giver anledning til flere på hinanden følgende betalinger, indtræder afgiftspligten og afgiften forfalder ved udløbet af de perioder, som disse betalinger vedrører (dom af 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

37 Hvad angår fortolkningen af udtrykket »leveringer, der medfører flere på hinanden følgende betalinger«, kan dette forstås enten således, at det omfatter engangsydelser, hvor det aftalte vederlag betales i flere rater, eller således, at det kun omfatter ydelser, der efter deres art begrunder en betaling i rater, dvs. ydelser, der ikke er engangsydelser, men ydelser, der leveres på tilbagevendende eller løbende basis i en bestemt periode.

38 Denne sidstnævnte fortolkning understøttes af ordlyden af og formålet med artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112. I medfør af denne bestemmelse fastlægges tidspunktet for afgiftspligtens opståen nemlig med henvisning til udløbet af de perioder, som disse flere på hinanden følgende betalinger vedrører. Eftersom disse betalinger nødvendigvis udgør vederlaget for leverede

ydelser, følger det heraf, at den nævnte bestemmelse implicit kræver, at disse er blevet leveret i løbet af de omhandlede perioder. Under disse omstændigheder kan anvendelsen af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke følge blot af, at betalingen for ydelsen sker i rater.

39 Følgelig forudsætter anvendelsen af artikel 64, stk. 1, en forbindelse mellem arten af de pågældende ydelser og ratebetalingerne, således at denne bestemmelse ikke kan anses for at omfatte en engangsydelse, selv om der betales for denne ydelse i rater.

40 Denne ordlydsfortolkning af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 bekræftes af formålet med og systematikken i dette direktiv.

41 Det bemærkes i denne henseende, at direktivets artikel 64, stk. 1, sammenholdt med dets artikel 63, har til formål at lette opkrævningen af momsen, og navnlig fastsættelsen af tidspunktet for afgiftspligtens indtræden.

42 Med henblik på fastlæggelsen af det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder eller afgiften forfalder, kræver artikel 63 i direktiv 2006/112 således, at det godtgøres, hvornår leveringen faktisk fandt sted. Som generaladvokaten har anført i punkt 41 i sit forslag til afgørelse, specificerer denne bestemmelse ikke, hvilken begivenhed der skal anses for at markere det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, således at det tilkommer de kompetente nationale retter at fastlægge det tidspunkt, hvor leveringen faktisk fandt sted.

43 I medfør af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 er afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald derimod knyttet til udløbet af de perioder, som betalingerne for de leverede ydelser vedrører. Denne sidstnævnte bestemmelse indeholder således en retsregel, som gør det muligt præcist at fastslå tidspunktet for afgiftspligtens indtræden gennem opstillingen af en retlig fiktion, hvilket indebærer, at det er ufornødent at foretage faktiske undersøgelser for at fastslå det tidspunkt, hvor leveringen af en ydelse konkret fandt sted.

44 Nærmere bestemt, og således som Domstolen allerede har fastslået, er det i de tilfælde, hvor artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 finder anvendelse, tilstrækkeligt, at perioderne med levering af ydelser, som disse flere på hinanden følgende betalinger vedrører, er anført på fakturaerne, for, at den afgiftspligtige person opfylder kravene i direktivets artikel 226, nr. 7), i medfør af hvilken fakturaen skal indeholde den dato, hvor leveringen af ydelserne blev foretaget eller afsluttet (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 29-31).

45 Anvendelsen af direktivets artikel 64, stk. 1, som en retsregel, der har til formål at fastlægge tidspunktet for afgiftspligtens indtræden, er imidlertid kun nødvendig, såfremt tidspunktet eller tidspunkterne for den faktiske levering af ydelser ikke er entydig og kan give anledning til forskellige bedømmelser, hvilket er tilfældet, når disse ydelser – på grund af deres varige eller gentagne karakter – leveres i løbet af en eller flere bestemte perioder.

46 Derimod, og således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, kan artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 – i det tilfælde, hvor leveringstidspunktet for ydelsen er utvetydigt, bl.a. når leveringen kun sker én gang, og der findes et præcist tidspunkt, der gør det muligt at fastslå, at leveringen er afsluttet i overensstemmelse med det aftaleforhold, der forbinder den pågældende transaktions parter – ikke anvendes, uden at den klare ordlyd af direktivets artikel 63 herved tilsidesættes.

47 I henhold til denne sidstnævnte bestemmelse, sammenholdt med 24. betragtning til direktiv 2006/112, er momspligtens indtræden og momsens forfald desuden ikke forhold, som aftaleparterne frit kan disponere over. Tværtimod har EU-lovgiver 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 (dom af 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

48 Det ville således være i strid med artikel 63 i direktiv 2006/112 at tillade en afgiftspligtig person, som har leveret en engangsydelse, samtidig med, at den pågældende har indgået en aftale om ratebetaling med henblik på at betale for denne ydelse, at vælge at anvende dette direktivs artikel 64, stk. 1, og således selv fastlægge tidspunktet for momspligtens indtræden og momsens forfald.

49 En sådan fortolkning af artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 ville ligeledes være vanskeligt forenelig med direktivets artikel 66, litra a) og b). I medfør af disse bestemmelser kan medlemsstaterne nemlig, uanset samme direktivs artikel 63-65, bestemme, at momsen for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder senest ved udstedelsen af fakturaen eller senest når vederlaget indgår. Artikel 66, litra a) og b), i direktiv 2006/112 ville imidlertid i vidt omfang miste sit indhold, hvis de afgiftspligtige personer, afhængigt af de nærmere bestemmelser om vederlaget, der er fastsat i aftalen, selv kunne tilpasse tidspunktet for momspligtens indtræden og momsens forfald i stedet for medlemsstaterne.

50 Det kan i øvrigt ikke af Domstolens praksis udledes, at artikel 64, stk. 1, direktiv 2006/112 også kan finde anvendelse, når der er tale om engangsydelser. De sager, hvor Domstolen har anerkendt anvendelsen af denne bestemmelse, har nemlig vedrørt tjenesteydelser leveret i bestemte perioder fastlagt på grundlag af kontraktforhold, som fastsatte løbende forpligtelser, hvad enten der er tale om leje af et køretøj (dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97), og levering af rådgivningsydelser af juridisk, handelsmæssig og økonomisk karakter (dom af 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), eller en spillers tilknytning og fortsatte tilknytning til en fodboldklub (dom af 29.11.2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

51 Den omstændighed, at de afgiftspligtige personer kan blive nødt til at forfinansiere den moms, som de skal betale til staten, når de leverer engangsydelser mod ratebetaling, kan heller ikke ændre konklusionerne i nærværende doms præmis 39 og 48.

52 Det fremgår ganske vist af fast retspraksis, at i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet skal den erhvervsdrivende, der optræder som afgiftsopkræver for staten, helt aflastes for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed (dom af 15.10.2020, E. (Moms – nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

53 Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, er de afgiftspligtiges rolle imidlertid ikke begrænset til afgiftsopkrævning. I overensstemmelse med artikel 193 i direktiv 2006/112 er det principielt disse personer, mod hvem forpligtelsen til at betale afgift er rettet, når de foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, uden at denne forpligtelse er betinget af, at vederlaget eller i det mindste den indgående moms forinden er modtaget.

54 I henhold til artikel 63 i direktiv 2006/112 forfalder momsen nemlig på det tidspunkt, hvor leveringen af varer eller ydelser finder sted, dvs. 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 leverandøren endnu ikke har modtaget betaling for den gennemførte transaktion fra kunden (dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 46).

55 Henset til ovenstående betragtninger skal det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at levering af engangsydelser mod ratebetalinger ikke er omfattet af anvendelsesområdet for denne bestemmelse.

Det andet spørgsmål

56 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor der er indgået en aftale om ratebetaling, skal det forhold, at en del af vederlaget ikke er blevet betalet inden det tidspunkt, hvor denne rate forfalder til betaling, anses for at udgøre ikke-betaling af prisen som omhandlet i denne bestemmelse, og der dermed er anledning til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

57 Det bemærkes, at artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter, at afgiftsgrundlaget nedsættes i tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted.

58 Således som det fremgår af Domstolens praksis, er medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelse forpligtet til – i de tilfælde, som denne bestemmelse omfatter – at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår hele eller dele af modydelsen. Nævnte bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i direktiv 2006/112, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person selv har modtaget (dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

59 For så vidt angår den helt eller delvise manglende betaling af vederlaget, kan denne – i modsætning til ophævelse eller annullation af aftalen – ikke på ny sætte parterne i den situation, de befandt sig i før indgåelsen af aftalen. Hvis den manglende betaling sker, uden at aftalen er blevet ophævet eller annulleret, skal køberen af varen eller ydelsesmodtagernes stadig betale den aftalte pris, og sælgeren eller tjenesteyderen råder principielt stadig over sin fordring, som vedkommende kan gøre gældende ved domstolene. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at en sådan fordring reelt er uerholdelig, idet en ikke-betaling er karakteriseret af den usikkerhed, der er forbundet med dens ikke-endelige karakter (jf. i denne retning dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 29 og 30).

60 Den manglende betaling af vederlaget som omhandlet i artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 omfatter således alene de situationer, hvor modtageren af en levering af varer eller ydelser ikke betaler eller kun delvist betaler en fordring, som den pågældende ellers faktisk var forpligtet til at betale i medfør af aftalen indgået med af leverandøren eller tjenesteyderen (jf. i denne retning dom af 2.7.2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

61 I lyset af denne retspraksis skal det fastslås, at betalingen af det vederlag, der skal erlægges for en tjenesteydelse i form af ratebetalinger i overensstemmelse med den aftale, som parterne har indgået, ikke er omfattet af den situation med manglende betaling af vederlaget, som er omhandlet i artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112.

62 Denne betalingsmåde ændrer nemlig for det første ikke størrelsen af det vederlag, som den afgiftspligtige person skal modtage eller faktisk modtager. Under disse omstændigheder forbliver afgiftsgrundlaget uændret, og skatte- og afgiftsmyndigheden opkræver ikke et beløb i moms, der er højere end det, der svarer til den afgiftspligtige persons vederlag. For det andet bemærkes, at eftersom en ratebetaling ikke forfalder til betaling før forfaldsdatoen for en given rate, kan en sådan situation ikke sidestilles med en situation, hvor ydelsesmodtageren kun delvist har erlagt den modydelse, som den pågældende er skyldig at betale.

63 Endvidere, og således som det allerede fremgår af betragtningerne i nærværende doms præmis 51-54, er den omstændighed, at en afgiftspligtig person i visse tilfælde kan være nødt til at forfinansiere den moms, som den pågældende skal betale til skatte- og afgiftsmyndigheden, uden betydning med henblik på fortolkningen af artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112.

64 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor der er indgået en aftale om ratebetaling, skal det forhold, at en del af vederlaget ikke er blevet betalet inden det tidspunkt, hvor denne rate forfalder til betaling, ikke anses for at udgøre ikke-betaling af prisen som omhandlet i denne bestemmelse, og der er af denne grund heller ikke anledning til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

Sagsomkostninger

65 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 de 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 (Første Afdeling) for ret:

1) Artikel 64, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at levering af engangsydelser mod ratebetalinger ikke er omfattet af anvendelsesområdet for denne bestemmelse.

2) Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor der er indgået en aftale om ratebetaling, skal det forhold, at en del af vederlaget ikke er blevet betalet inden det tidspunkt, hvor denne rate forfalder til betaling, ikke anses for at udgøre ikke-betaling af prisen som omhandlet i denne bestemmelse, og der er af denne grund heller ikke anledning til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

Underskrifter