



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

3. september 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 24, stk. 1, artikel 25, litra b), artikel 62, stk. 2, artikel 63 og artikel 64, stk. 1 — begrebet »levering af tjenesteydelser« — abonnementsaftale om rådgivningsydelser — afgiftspligtens indtræden — nødvendigt at godtgøre, at ydelserne faktisk er leveret — afgiftens forfald«

I sag C-463/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 29. september 2014, indgået til Domstolen den 8. oktober 2014, i sagen:

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 2. juli 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Asparuhovo Lake Investment Company OOD ved J. Fitsev
- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved A. Kirova, som befuldmægtiget
- den græske regering ved K. Georgiadis og A. Magrippi, som befuldmægtigede

* Processprog: bulgarsk.

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires og A. Cunha, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Roussanov og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 24, stk. 1, artikel 25, litra b), artikel 62, stk. 2, artikel 63 og artikel 64, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Asparuhovo Lake Investment Company OOD (herefter »ALIC«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager, skattepraksis og området for social sikring« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) vedrørende fradrag for den indgående merværdiafgift (herefter »moms«) af erhvervede rådgivningsydelser i abonnement.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 2 har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

- 4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

- 5 Direktivets artikel 24, stk. 1, er affattet således:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

6 Samme direktivs artikel 25 har følgende ordlyd:

»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

[...]

b) forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand

[...]«

7 Momsdirektivets artikel 62 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

8 Direktivets artikel 63 fastsætter følgende:

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

9 Direktivets artikel 64, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

10 Momsdirektivets artikel 66 giver medlemsstaterne mulighed for »uanset artikel 63, 64 og 65 [at] 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.«

Bulgarsk ret

11 I henhold til artikel 2 i Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost (momsloven, DV nr. 63, af 4.8.2006) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »ZDDS«):

»[Moms] pålægges:

1. enhver afgiftspligtig levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse mod vederlag

[...]«

12 ZDDS' artikel 8 bestemmer følgende:

»I denne lov forstås ved en »tjenesteydelse« alt, der har en værdi, og som adskiller sig fra en vare og fra penge og udenlandsk valuta, der kan anvendes som betalingsmiddel.«

13 ZDDS' artikel 9 har følgende ordlyd:

»1) Ved levering af tjenesteydelser forstås enhver udførelse af en tjenesteydelse.

2) Som levering af en tjenesteydelse anses også:

[...]

2. indgåelse af en forpligtelse til at undlade noget eller til ikke at gøre rettigheder gældende

[...]«

14 ZDDS' artikel 25 bestemmer:

»1) I denne lov forstås ved »afgiftspligtens indtræden« levering af varer eller levering af tjenesteydelser, der foretages af personer, der er afgiftspligtige i henhold til denne lov, ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet og ved indførsel af varer som omhandlet i artikel 16.

2) Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor ejendomsretten til varen overdrages, eller tjenesteydelsen leveres.

[...]

4) Hvis leveringen af varen eller tjenesteydelsen sker periodisk, successivt eller fortløbende, anses med undtagelse af levering af varer og tjenesteydelser i henhold til artikel 6, stk. 2, enhver periode eller ethvert skridt, for hvilken eller hvilket der er aftalt en betaling, for en særskilt levering af en vare eller tjenesteydelse, og afgiftspligten derfor indtræder på det tidspunkt, hvor betalingen forfalder.

[...]

6) På tidspunktet for afgiftspligtens indtræden efter stk. 2, 3 og 4:

1. forfalder afgiften for afgiftspligtige transaktioner efter denne lov, og opstår forpligtelsen for den registrerede person til at fakturere afgift [...]

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 ALIC er et bulgarsk selskab, hvis virksomhed hovedsageligt består i landbrug, gartneri, avl og tilknyttede aktiviteter.

16 Den 1. august 2011 indgik selskabet abonnementsaftaler vedrørende rådgivningsydelser med fire andre selskaber, nemlig »Krestan Bulmar – Korporativni finansi« EOOD, »Krestan Bulmar – Biznes razvitie« EOOD, »Krestan Bulmar – Legakonsult« EOOD og »Biznes Ekspres« EOOD (herefter under ét

»tjenesteyderne«), på områderne for henholdsvis virksomhedsfinansiering, virksomhedsudvikling, juridisk bistand og it-sikkerhed. Disse rådgivningsvirksomheder blev alle repræsenteret af samme person. Parterne bragte aftalerne til ophør med virkning fra 5. marts 2012.

- 17 Inden for rammerne af de pågældende aftaler var tjenesteyderne forpligtede til:
- at stå til rådighed for ALIC med henblik på rådgivning, møder og forpligtelser på alle arbejdsdage fra kl. 9 til kl. 18 og ved behov også uden for arbejdstiden, herunder på søndage og helligdage
 - i givet fald at sørge for den nødvendige tid, at der var en sagkyndig person til stede hos ALIC og/eller hos en tredjemand, som stod i forbindelse med dette selskab, herunder uden for arbejdstiden, søndage og helligdage
 - at opnå og at udveksle dokumentation og de nødvendige oplysninger mellem parterne med henblik på at sikre den størst og bedst mulige beskyttelse af ALIC's interesser og
 - i rette tid at fremsende alle nødvendige dokumenter vedrørende beskyttelsen af firmaets interesser til kunden til gennemsyn, godkendelse og underskrift.
- 18 Tjenesteyderne erklærede, at der ikke forelå tilsvarende aftaler med andre, hvis interesser var i strid med ALIC's interesser, eller som var i direkte konkurrence med dette selskab. De forpligtede sig desuden til at undlade at indgå sådanne aftaler.
- 19 ALIC forpligtede sig til gengæld til at betale et ugentligt vederlag, som skulle erlægges hver mandag i ugen efter den uge, som vederlaget vedrørte. ALIC foretog fradrag for den moms, der var anført på de af tjenesteyderne udstedte fakturaer.
- 20 Der blev foretaget en afgiftskontrol hos ALIC vedrørende perioden fra august til oktober 2011. Under denne kontrol fastslog afgiftsmyndigheden, at fakturaerne var udstedt inden for den i aftalerne fastsatte frist, var behørigt bogført i tjenesteydernes og i ALIC's regnskaber og havde været genstand for en momsangivelse. Afgiftsmyndigheden fandt endvidere, at de af tjenesteyderne udstedte fakturaer var blevet betalt via bankoverførsler. Myndigheden fastslog i øvrigt, at tjenesteyderne var i besiddelse af tilstrækkeligt kvalificeret personale til at udføre de aftalte ydelser.
- 21 Hvad angår gennemførelsen af disse ydelser har tjenesteyderne erklæret, at parterne ikke havde aftalt formelt at fastslå bestilling og levering af ydelser via dokumenter. De løbende opgaver og problemer blev undersøgt på møder, telefonisk eller via e-mail. De personer, som konkret fik pålagt at udføre opgaverne, har præciseret, at den ansvarlige for kommunikationen med kunden pr. e-mail meddelte dem de forskellige opgaver, som skulle udføres for ALIC.
- 22 Afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at der ikke er fremlagt bevis for typen, omfanget og arten af de ydelser, som reelt er blevet leveret, særligt er der ikke fremlagt nogen originaldokumenter vedrørende antallet af timer, der er udført, og der er ikke fremlagt oplysninger om, hvorledes prisen for ydelserne er blevet fastsat. Den 1. august 2013 har afgiftsmyndigheden udstedt en afgiftskontrolafgørelse, hvorved ALIC fik afslag på retten til at kunne fradrage den moms, som tjenesteyderne havde faktureret, og som beløb sig til 33 349 BGN, svarende til ca. 17 000 EUR.
- 23 ALIC klagede over afgiftskontrolafgørelsen til Direktor. Efter at sidstnævnte havde bekræftet afgørelsen ved afgørelse af 4. november 2013, anlagde ALIC sag ved den forelæggende ret.
- 24 Denne ret har bemærket, at de aftaler, som ALIC havde indgået, alene fastsatte områderne for rådgivningsydelserne og angav ikke nogen konkrete resultater, som skulle opnås vedrørende formålet, fristen for udførelsen, fremgangsmåden for modtagelsen og enhedsprisen for disse ydelser. Den pågældende ret har tilføjet, at parternes beslutning om at honorere de af tjenesteyderne leverede

ydelser via faste beløb, som blev betalt i regelmæssige rater, viser, at disse parter ikke forbandt vederlagets forfald med et konkret resultat, hvorfor det ikke skal undersøges, om sådanne resultater faktisk er opnået.

- 25 Den forelæggende ret har præciseret, at afgiftsmyndigheden aldrig har gjort gældende, at de tjenesteydelser, på grundlag af hvilke ALIC har påberåbt sig en ret til fradrag for den indgående moms, var behæftet med svig, og at myndigheden heller ikke har ført bevis for dette.
- 26 Retten har imidlertid rejst tvivl vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en abonnementsaftale som den i hovedsagen omhandlede, kan bestå i en »levering af ydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 24, stk. 1, og artikel 25, litra b), eller om det alene er konkrete rådgivningsydelser, der kan udgøre en sådan levering og give ret til momsfradrag. I det førstnævnte tilfælde ønsker retten ligeledes oplyst, om afgiftspligten indtræder og forfalder ved udløbet af den periode, for hvilken betalingen er aftalt.
- 27 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Varna (administrativ ret i Varna, Bulgarien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal [momsdirektivets] artikel 24, stk. 1, og artikel 25, litra b), [...] fortolkes således, at begrebet »levering af ydelser« også omfatter abonnementsaftaler om levering af rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede, hvor tjenesteyderen, som råder over kvalificerede medarbejdere til at levere ydelserne, har stillet sig til rådighed for kunden i aftalens løbetid og har forpligtet sig til at undlade at indgå aftaler med tilsvarende indhold med kundens konkurrenter?
- 2) Skal [momsdirektivets] artikel 63 og artikel 64, stk. 1, [...] fortolkes således, at afgiftspligten i forbindelse med rådgivningsydelser i abonnement indtræder ved udløbet af den periode, for hvilken betalingen er aftalt, uden at det kommer an på, om og hvor ofte kunden har gjort brug af de ydelser, som rådgiveren har stillet sig til rådighed for kunden for?
- 3) Skal [momsdirektivets] artikel 62, stk. 2, [...] fortolkes således, at den, der leverer ydelserne i henhold til en abonnementsaftale om rådgivning, er forpligtet til at opkræve moms for ydelserne ved udløbet af den periode, for hvilken der er aftalt betaling for abonnementet, eller opstår denne pligt først, hvis kunden har gjort brug af rådgiverens ydelser i den pågældende afgiftsperiode?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

- 28 Under retsmødet ved Domstolen har Direktør gjort gældende, at de forelagte spørgsmål skal afvises, idet hovedsagen ikke rejser retsspørgsmål, idet parterne er enige om fortolkningen af de bestemmelser i momsdirektivet, som er omhandlet i hovedsagen, men alene faktiske spørgsmål om, hvorvidt der foreligger bevis for realiteten af de af tjenesteyderne leverede rådgivningsydelser.
- 29 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, tilkommer det udelukkende den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Det tilkommer desuden de nationale retter at forsyne Domstolen med de faktiske eller retlige elementer, som er nødvendige for en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. bl.a. dom Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, præmis 32 og 33).

- 30 Ifølge den forelæggende ret er det imidlertid ikke godtgjort, at de i hovedsagen omhandlede rådgivningsydelser ikke skulle være reelle, og at der skulle være tale om svig som følge heraf. Retten har endvidere rejst tvivl vedrørende anvendelsen af moms på abonnementsaftaler vedrørende rådgivningsydelser.
- 31 De præjudicielle spørgsmål kan således antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

- 32 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 24, stk. 1, og artikel 25, litra b), skal fortolkes således, at begrebet »levering af ydelser« omfatter abonnementsaftaler om levering af rådgivningsydelser af bl.a. juridisk, handelsmæssig og økonomisk karakter, hvor tjenesteyderen har stillet sig til rådighed for kunden i aftalens løbetid og har forpligtet sig til at undlade at indgå aftaler med tilsvarende indhold med kundens konkurrenter.
- 33 Indledningsvis bemærkes, at momsen i henhold til momsdirektivet ligesom i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) har et meget vidt anvendelsesområde, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 2 ud over indførsel af goder omfatter levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (dom Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 25).
- 34 De bestemmelser, der findes i momsdirektivets afsnit IX, fritager visse aktiviteter fra moms. Levering af rådgivningsydelser af bl.a. juridisk, handelsmæssig og økonomisk karakter er ikke omfattet af disse fritagelser. Rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede er således omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivet.
- 35 Det bemærkes, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres ifølge Domstolens faste praksis af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der derfor, for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og det modtagne vederlag. En tjenesteydelse pålægges følgelig kun afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. i denne retning domme Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13 og 14, og Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39).
- 36 Det skal således afgøres, om den faste indbetaling, der er sket inden for rammerne af en abonnementsaftale om levering af rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede, udgør en modydelse for de aftalte ydelser, som omfatter forpligtelsen til at stå til rådighed for kunden på ethvert tidspunkt og at afstå sig fra at indgå aftaler med kundens konkurrenter, og om der er en direkte sammenhæng mellem de udførte tjenesteydelser og det modtagne vederlag.
- 37 I denne forbindelse har Domstolen inden for rammerne af henholdsvis den sag, der gav anledning til dom Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), og den sag, der gav anledning til dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), allerede undersøgt anvendelsen af moms på dels et årligt fast bidrag indbetalt til en sportsforening med henblik på anvendelse af sportsfaciliteter, som omfattede en golfbane, dels en fast indbetaling for ydelser til pleje til pasningskrævende personer.
- 38 I præmis 40 i dom Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) og præmis 36 i dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) har Domstolen i det væsentlige fastslået, at når den omhandlede tjenesteydelse bl.a. er karakteriseret ved, at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på, på givne tidspunkter, at levere de ydelser, som kunden har behov for, er det ikke nødvendigt for at

fastslå en direkte sammenhæng mellem den nævnte ydelse og den modtagne modydelse at godtgøre, at en betaling vedrører en individualiseret, enkeltstående ydelse leveret på anmodning fra en kunde. I hver af de to sager, der gav anledning til disse domme, forelå der en levering af afgiftspligtige tjenester, som det faste vederlag vedrørte, uafhængigt af antallet af ydelser, som var blevet leveret og modtaget, i de pågældende tilfælde henholdsvis antallet af golfgrunder, der var blevet spillet, og antallet af plejeydelser, der var blevet leveret.

- 39 Den omstændighed, at ydelserne hverken er defineret i forvejen eller er individualiserede, og at vederlaget betales i form af et fast beløb, kan ikke påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (dom *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 37).
- 40 Disse bemærkninger finder anvendelse på en abonnementsaftale vedrørende rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede – hvis realitet det imidlertid tilkommer den nationale ret at undersøge – inden for rammerne af hvilke kunden er forpligtet til at betale faste beløb i form af de af parterne aftalte vederlag uafhængigt af omfanget og arten af de rådgivningsydelser, der faktisk leveres i den periode, som vederlaget vedrører.
- 41 Den omstændighed, at kunden ikke blot indbetaler et enkelt fast beløb, men foretager flere periodiske betalinger, kan ikke svække denne konklusion, idet forskellen vedrørende disse betalinger ikke vedrører den omstændighed, at aktiviteten er afgiftspligtig, men alene fremgangsmåden for den faste betaling.
- 42 Hvad angår tjenesteyderens forpligtelse til at afstå fra at tilbyde tjenester til kundens konkurrenter, kan denne sammenlignes med en eksklusivklausul, som indgår i abonnementsaftalen vedrørende rådgivningsydelser, og kan ikke ændre aftalens afgiftspligtige karakter. Det første spørgsmål skal således ikke besvares med hensyn til momsdirektivets artikel 25, litra b), vedrørende en »forpligtelse til at undlade noget«.
- 43 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at begrebet »levering af ydelser« omfatter abonnementsaftaler om levering af rådgivningsydelser til en virksomhed af bl.a. juridisk, handelsmæssig og økonomisk karakter, hvor tjenesteyderen har stillet sig til rådighed for kunden i aftalens løbetid.

Det andet og det tredje spørgsmål

- 44 Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret for så vidt angår abonnementsaftaler om rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 62, stk. 2, artikel 63 og artikel 64, stk. 1, skal fortolkes således, at afgiftspligten i forbindelse med rådgivningsydelser i abonnement indtræder og forfalder ved udløbet af den periode, for hvilken betalingen er aftalt, uden at det kommer an på, om og hvor ofte kunden har gjort brug af tjenesteyderens ydelser.
- 45 Svaret på dette spørgsmål følger delvist af besvarelsen af det første spørgsmål.
- 46 Hvad angår afgiftspligtens indtræden er denne fastlagt i momsdirektivets artikel 62, stk. 1, som værende den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt. I henhold til momsdirektivets artikel 63 indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.
- 47 Som det imidlertid er anført i denne doms præmis 40 og 41, forholder det sig således, at da formålet med leveringen af ydelser inden for rammerne af hovedsagen ikke var at levere fastlagt rådgivning, men at stå til rådighed for kunden for at give virksomheden rådgivning, er ydelsen leveret af

tjenesteyderen alene som følge af denne tilrådgivningsstilling i løbet af den periode, der er aftalt i abonnementsaftalen, uafhængigt af omfanget og arten af de rådgivningsydelser, der faktisk leveres i den periode, som vederlaget vedrører.

- 48 Det følger af momsdirektivets artikel 64, stk. 1, at når levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse betalinger vedrører.
- 49 En ydelse som den i hovedsagen omhandlede, som hovedsageligt består i til enhver tid at stå til rådighed for kunden for at yde rådgivning, og som er godtgjort via faste beløb, som betales periodisk, skal således betragtes som foretaget i løbet af den periode, som betalingen vedrører, uanset om tjenesteyderen faktisk har leveret rådgivning til kunden i denne periode.
- 50 Ydelsen skal betragtes som værende leveret i henhold til momsdirektivets artikel 64, stk. 1, ved udgangen af hver periode, som betalingerne vedrører. Da afgiftspligten indtræder og forfald afhænger af det tidspunkt, hvor ydelsen er leveret i henhold til direktivets artikel 63, følger det heraf, at det ligeledes er ved udgangen af hver af disse perioder, at disse to begivenheder indtræder.
- 51 Følgelig skal det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at for så vidt angår abonnementsaftaler om rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede skal momsdirektivets artikel 62, stk. 2, artikel 63 og artikel 64, stk. 1, fortolkes således, at afgiftspligten i forbindelse med disse indtræder og forfalder ved udløbet af den periode, for hvilken betalingen er aftalt, uden at det kommer an på, om og hvor ofte kunden faktisk har gjort brug af tjenesteyderens ydelser.

Sagens omkostninger

- 52 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 24, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet »levering af ydelser« omfatter abonnementsaftaler om levering af rådgivningsydelser til en virksomhed af bl.a. juridisk, handelsmæssig og økonomisk karakter, hvor tjenesteyderen har stillet sig til rådighed for kunden i aftalens løbetid.**
- 2) **For så vidt angår abonnementsaftaler om rådgivningsydelser som de i hovedsagen omhandlede skal artikel 62, stk. 2, artikel 63 og artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at afgiftspligten i forbindelse med disse indtræder og forfalder ved udløbet af den periode, for hvilken betalingen er aftalt, uden at det kommer an på, om og hvor ofte kunden faktisk har gjort brug af tjenesteyderens ydelser.**

Underskrifter