



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 15. januar 2026¹

Sag C-603/24

**Stellantis Portugal, S.A.
mod**

Autoridade Tributária e Aduaneira

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse – fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF, henholdsvis direktiv 77/388/EØF – leveringer mellem forbundne virksomheder – justering af salgsprisen inden for koncernen på grundlag af de af køberen afholdte garanti- og driftsomkostninger – justering af prisen for en levering som selvstændig tjenesteydelse mod vederlag – den momsretlige relevans af justeringer af en overførselspris«

I. Indledning

1. Indkomstskatteretten har mange forskellige facetter. En af dem er overførselspriser, der i forholdet mellem to forbundne virksomheder spiller en stor rolle for den hensigtsmæssige allokering af overskud under hensyn til armslængdeprincippet. Uheldigvis forekommer fastsættelsen af den korrekte overførselspris mere at være et »trosspørgsmål« end et juridisk spørgsmål. For så vidt findes der ikke en korrekt overførselspris, men blot forskellige metoder til at fastslå den og dermed en hel vifte af »korrekte« overførselspriser.

2. Dette er formentlig årsagen til, at det hidtil er blevet forsøgt at holde dette adskilt fra momsretten, der principielt ikke omfatter sådanne »trosspørgsmål«. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse viser, at dette i fremtiden muligvis ikke længere vil være muligt².

3. Til forskel fra Acromet Towercranes-sagen³, som allerede er blevet afgjort af Domstolen, er der i den foreliggende sag ikke tale om en efterfølgende prisjustering af en levering med henblik på gennemførelsen af en intern overskudsallokering mellem koncernselskaber. For så vidt giver sagen Domstolen lejlighed til at drøfte området for indkomstskatteretligt begrundede justeringer

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Jf. vedrørende dette tema også Echevarria, Gorka, *The interplay between transfer pricing and Value Added tax: Recent Case Law*, i EC Tax Review 2025/5, s. 201 (207 f.).

³ – Dom af 4.9.2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

af overførselspriser og de momsretlige konsekvenser heraf, som hidtil stort set ikke er blevet behandlet, og med sin besvarelse om muligt udstikke retningslinjer, der rækker ud over den enkelte sag.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Den retlige ramme for det omtvistede år 2006, som er det relevante i den foreliggende sag, udgøres af sjette momsdirektiv⁴, som endnu ikke fastsatte nogen omvendt betalingspligt ved tjenesteydelser til en afgiftspligtig person med hjemsted i udlandet. De bestemmelser, der skal fortolkes, er imidlertid identiske med de tilsvarende bestemmelser i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem⁵ (herefter »momsdirektivet«).

5. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c)[, som svarer til sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1)], fastsætter følgende:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [...]
- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

6. Momsdirektivets artikel 73[, som svarer til sjette momsdirektivs artikel 11 A, stk. 1, litra a)] definerer afgiftsgrundlaget og har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7. Momsdirektivets artikel 90, stk. 1 (som svarer til sjette momsdirektivs artikel 11 C, stk. 1), fastsætter følgende:

»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.«

B. Portugisisk ret

8. Domstolen er ganske vist ikke blevet oplyst om den præcise ordlyd af de relevante bestemmelser i portugisisk ret. Det må dog lægges til grund, at momsdirektivet er blevet korrekt gennemført ved Código do IVA (momsloven).

⁴ – Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

⁵ – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1).

III. Faktiske omstændigheder

9. Stellantis Portugal, S.A. (herefter »sagsøgeren«) driver virksomhed inden for handel med biler og var i det omtvistede år 2006 en del af General Motors-koncernen, som fremstiller og distribuerer køretøjer samt reservedele og tilbehør (rettere: dennes forgænger).

10. Denne koncern omfattede Original Equipment Manufacturers (OEM'er), som producerede produkterne og/eller leverede dem til National Sales Companies (NSC'er) eller National Sales Organizations (NSO'er), som distribuerede disse produkter inden for et på forhånd geografisk afgrænset marked.

11. I produktionskæden drev appellantens virksomhed som NSC/NSO og købte køretøjerne af europæiske producenter (OEM'er) i General Motors-koncernen. De købte køretøjer blev videresolgt til uafhængige portugisiske forhandlere, som solgte køretøjerne til slutkunderne.

12. I tilfælde af fabrikationsfejl henvendte slutkunden sig til forhandleren med henblik på, at denne reparerede fejlene på sine egne anlæg. Dernæst fakturerede de portugisiske forhandlere sagsøgeren for reparationen af køretøjerne, og de foretog momsansættelsen svarende til denne tjenesteydelse. Sådanne reparationer af køretøjer kunne finde sted i tilfælde af uregelmæssigheder som følge af fejl i produktionsprocessen for køretøjer og reservedele og tilbehør, uregelmæssigheder vedrørende garantien på køretøjerne og procedurer vedrørende vejhjælp.

13. Sagsøgeren underrettede de europæiske producenter i General Motors-koncernen (OEM'erne) om de udgifter, der blev afholdt i forbindelse med distributionen af de køretøjer samt reservedele og tilbehør, som denne producerede. Disse omkostninger omfattede de udgifter til reparation af køretøjer, som er opregnet ovenfor, samt sagsøgerens driftsomkostninger, navnlig udgifter til personale, elektricitet og markedsføring.

14. På grundlag af de angivne omkostninger blev der herefter foretaget en justering af prisen på de køretøjer, som var solgt til appellantens af de europæiske producenter i General Motors-koncernen. Denne justering fandt sted på grundlag af en kontrakt indgået mellem virksomhederne i General Motors-koncernen vedrørende fastsættelse af overførselspriserne for de overførte køretøjer.

15. I henhold til kontrakten »[...] anvender General Motors Corporation og dets GME-datterselskaber en markedsbaseret prisfastsættelsesprocedure til at fastsætte overførselspriserne for køretøjer og reservedele og tilbehør, som sælges af General Motors Corporations produktionsenheder (OEM'erne) til distributionsenhederne. Priserne [...] fastsættes ved at trække de tilsvarende distributionsomkostninger og det forventede driftsoverskud [udelades] fra de eksterne salgspriser. I henhold til den procedure, som GME har fulgt, fastsættes de oprindelige overførselspriser for hver referenceperiode ved at anvende en marginal bruttorabat på de forventede eksterne salgspriser. Ved udgangen af hver periode foretages der en justering af overførselsprisen på grundlag af det driftsoverskud, der på forhånd er fastsat for distributionsenheden, således at denne enheds faktiske driftsoverskud svarer til det beløb, der var målet for driftsoverskuddet. [...]«.

16. Endvidere bestemte kontrakten følgende: »[...] [D]e oprindelige overførselspriser justeres ved udgangen af hver referenceperiode med henblik på at sikre, at distributionsenhedens faktiske økonomiske resultater er i overensstemmelse med det fastsatte driftsoverskud. [...] Denne justering foretages [...] i den relevante periode, og dertil hørende stigninger eller fald indføres i salgsenhedens (OEM) regnskaber.«

17. Justeringen af salgsprisen for køretøjerne blev foretaget ved, at de europæiske producenter i General Motors-koncernen udstedte en kredit- eller debetnota i sagsøgerens navn.

18. Sagsøgeren var genstand for en generel kontrol i sine lokaler, som blev foretaget af Serviços de Inspeção Tributária (skatteinspektionen) under Direção de Finanças de Lisboa (finansstyrelsen i Lissabon, Portugal) vedrørende regnskabs- og skatteelementer for regnskabsåret 2006. Den 10. december 2009 blev der udarbejdet en kontrolrapport. Heri konkluderede skatte- og afgiftsmyndigheden, at OEM'erne var ansvarlige for reparationerne, da det er dem, der fremstillede og/eller samlede køretøjerne og reservedelene. I første omgang påtog sagsøgerne sig således alle disse eftersalgsmkostninger og overvæltede dem derefter på de pågældende OEM'er.

19. Skatte- og afgiftsmyndigheden lagde i denne henseende til grund, at sagsøgeren leverede tjenesteydelser på det nationale område, som i henhold til momslovens artikel 1, stk. 1, litra a), er momspligtige. Udgifterne til reparationer, garantier og vejhjælp beløb sig til i alt 6 352 516,47 EUR, hvilket medførte en moms på 1 334 028,47 EUR. Derfor blev der den 23. december 2009 i appellantens navn udstedt forslag til supplerende momsansættelse for regnskabsåret 2006 på i alt 1 504 215,49 EUR.

20. Så vidt det fremgår, anlagde sagsøgeren et søgsmål til prøvelse af disse afgørelser, der imidlertid blev stadfæstet ved dom afsagt af Tribunal Central Administrativo Sul (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Portugal). Sagsøgeren har den 16. november 2023 iværksat appel (recurso de revista) til prøvelse af denne dom.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse

21. Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 2 i det sjette momsdirektiv (Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fortolkes således, at begrebet levering af tjenesteydelser mod vederlag, som er indeholdt i denne bestemmelse, omfatter en justering af salgsprisen for køretøjer, der er behørigt fastsat og bestemt i en kontrakt indgået mellem parterne med henblik på at opnå en minimumsfortjenstmargen, som dokumenteres ved, at de europæiske producenter i General Motors-koncernen udsteder en kredit- eller debetnota i sagsøgerens/appellantens navn?«

22. I sagen for Domstolen har Stellantis Portugal, Den Portugisiske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet, at der ikke skal afholdes mundtlig forhandling.

V. Retlig bedømmelse

A. Forståelsen af det præjudicielle spørgsmål

23. Den forelæggende rets spørgsmål forekommer umiddelbart overraskende, og selv ved en grundigere betragtning er det kun forståeligt på grundlag af den portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheds opfattelse, som den har givet udtryk for under sagen.

1. Tjenesteydelse til både positive og negative priser?

24. På grundlag af koncernens interne regler skal det med prisen på de varer, der sælges til sagsøgeren (biler og reservedele), sikres, at sagsøgeren kun eller mindst opnår et vist (indkomstskatteretligt relevant) resultat og beskattes i Portugal. Derfor justerer sælgeren priserne på de solgte varer i periodiske intervaller. Ifølge anmodningen om præjudiciel afgørelse foretages denne justering i begge retninger. Dette medfører, at køberen ved en prisforhøjelse efterfølgende skal betale mere til sælgeren, mens køberen ved en prisnedsættelse har betalt for meget og derfor modtager en compensation. Derfor udsteder sælgeren tilsvarende kredit- eller debetnotaer.

25. I det relevante omtvistede år blev prisen nedsat, og køberen modtog en compensation. Skatte- og afgiftsmyndigheden ønsker nu tilsyneladende, at denne compensation behandles som vederlag for en tjenesteydelse fra køberen til sælgeren leveret i Portugal. Derfor ønsker den forelæggende ret oplyst, om nedsættelsen af købsprisen for en levering fra sælgeren kan udgøre vederlaget for en tjenesteydelse fra køberen til sælgeren.

26. Jeg har ikke helt fantasi til at forestille mig, hvilken tjenesteydelse der leveres af en køber, der – uanset af hvilke årsager – efterfølgende betaler en lavere eller højere købspris⁶. Portugal har heller ikke været i stand til at forklare dette nærmere i sit indlæg. Eftersom købsprisen her også kunne være steget (f.eks. hvis der opstår færre skader, der er omfattet af garantien, eller hvis køberens/sagsøgerens egne driftsomkostninger falder), bliver antagelsen om en selvstændig tjenesteydelse fra køberen endnu mere tvivlsom. Køberen har i så fald ifølge den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed leveret en tjenesteydelse til sælgeren og efter skatte- og afgiftsmyndighedens logik også selv betalt for den.

27. Ved en nærmere betragtning udgør dette en tjenesteydelse mod et negativt vederlag, hvilket imidlertid ikke er fastsat i momsretten og ikke udløser nogen momsretlige konsekvenser for »tjenesteyderen«. Dette giver også mening, eftersom momsen som en almindelig forbrugsafgift har til formål at lægge afgift på udgiften til at opnå et forbrugsgode⁷. Hvis modtageren af en tjenesteydelse ikke bærer nogen udgift, men derimod endda modtager penge, foreligger grundlaget for at pålægge momsen imidlertid ikke. Såfremt køberen af en vare alt efter de i kontrakten fastsatte omstændigheder efterfølgende enten skal betale mere eller mindre for en levering, taler dette derfor meget tydeligt imod, at der foreligger en tjenesteydelse fra køberen, og derimod for, at der er tale om en justering af modydelsen for den allerede leverede ydelse.

⁶ – Det ville forholde sig anderledes, hvis sagsøgeren havde leveret en tjenesteydelse mod vederlag og herefter foretaget en modregning i den krævede købspris. Imidlertid er dette for det første – ifølge de oplyste faktiske omstændigheder – ikke sket i den foreliggende sag, og for det andet ville dette aldrig kunne medføre en højere købspris. Derfor kan denne mulighed her lades ude af betragtning.

⁷ – Jf. herom udførligt mit forslag til afgørelse Zlakov (C-744/23, EU:C:2025:332, punkt 39 ff.).

2. Afholdelse af udgifter som en tjenesteydelse?

28. Den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed er tilsyneladende af den opfattelse, at afholdelsen af garantiudgifterne for »mangelfulde« køretøjer, som sagsøgeren har købt og videresolgt, udgør en tjenesteydelse til sælgeren af disse køretøjer. I sidste ende reparerer defekte biler ganske vist af den seneste sælger (bilforhandleren i slutningen af leverandørkæden) for egen regning, men disse udgifter faktureres herefter sagsøgeren. Denne bærer garantiudgifterne, der dog i et vist omfang allerede er indregnet i købsprisen. Kun hvis disse udgifter er højere end ventet (og det indkomstretligt forventede resultat ikke opnås), nedsættes varens købspris.

29. Imidlertid fremgår det klart af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, at den blotte betaling af udgifter ikke kan være en tjenesteydelse. I henhold til momsretten pålægges der ikke afgift på betalinger som sådan. En betaling (og dermed også en kompensation for de afholdte udgifter) er først momsretligt relevant, når den foretages »for« en tjenesteydelse. Derfor hedder det i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, at der kun foreligger afgiftspligtig transaktion, når en tjenesteydelse leveres *mod* vederlag. Også af momsdirektivets artikel 73 fremgår det, at det kun er betalinger, som tjenesteyderen modtager *for* transaktioner, der er relevante.

30. Den omstændighed, at sagsøgeren først bærer udgifterne til reparationen af de varer, selskabet har solgt, og at disse varer (ud over yderligere udgifter – som Kommissionen med rette har påpeget) tages i betragtning ved prissætningen af den købte vare, betyder derfor ikke, at sagsøgeren herved leverer en tjenesteydelse til en tredjemand. Derimod opfylder selskabet snarere sine egne forpligtelser som sælger over for sin køber, der igen bliver mødt af sine kunders (slutkundernes) garantikrav.

3. Den momsretlige relevans af en overskudsdeling?

31. I sidste ende har justeringen af købsprisen i den foreliggende sag »kun« til formål at fordele overskuddet fra et forbundet selskab til et andet forbundet selskab. Dette er i princippet momsretligt irrelevant. Udlodninger af overskud foretages ikke til gengæld for en økonomisk aktivitet (udførelse af en levering eller tjenesteydelse), men udelukkende på grund af deltagelsen i en andens økonomiske aktivitet. Hvis selv et dominerende holdingselskab på trods af at modtage udlodninger af udbytte på flere millioner ikke skal være en afgiftspligtig person⁸, kan justeringer af overskud i forbindelse med en efterfølgende justering af overførselsprisen ligeledes vanskeligt være relevant. En justering af indkomstskatteretlige overskud har principielt intet at gøre med momsretten og udgør derfor ikke et vederlag for en tjenesteydelse fra nogen.

4. Delkonklusion

32. Den justering af modydelsen for en levering, som er udtrykkeligt nævnt i spørgsmålet, kan derfor aldrig selv udgøre en tjenesteydelse.

⁸ – Således i hvert fald Domstolen – jf. grundlæggende dom af 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, præmis 13); jf. også dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Frdrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager) (C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 41 ff.), af 8.11.2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 30 ff.), og af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 16 ff.). Dette er imidlertid ikke fuldstændig overbevisende og derfor heller ikke uomtvistet – jf. mit forslag til afgørelse Höggkullen (C-808/23, EU:C:2025:149, punkt 32 ff.).

33. Hvis spørgsmålet opfattes bogstaveligt, kan det således besvares meget hurtigt. Den blotte justering af en salgspris (opad eller nedad) for en levering er principielt aldrig selv en tjenesteydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1.

B. Det egentlige præjudicielle spørgsmål: konsekvenserne af en indkomstskatteretligt motiveret prisjustering

34. Når anmodningen om præjudiciel afgørelse anskues grundigere, rejser den imidlertid et dogmatisk interessant spørgsmål om de momsretlige konsekvenser af en indkomstskatteretligt motiveret justering af overførselsprisen. Dette spørgsmål er endda ved nærmere betragtning allerede blevet forelagt Domstolen i en anden sag (Acromet Towercranes-sagen⁹), hvor det dog ikke blev besvaret udførligt.

35. Domstolen omformulerede i den nævnte sag det korrekt forelagte spørgsmål, der ikke var enkelt at besvare, således, at det herefter var forholdsvis enkelt at besvare. Det er imidlertid tvivlsomt, om besvarelsen, der herefter var forholdsvis enkel, også var et nyttigt svar. Derfor vil jeg her benytte lejligheden til at omformulere et spørgsmål, der er forholdsvis let at besvare, således, at den bagvedliggende problemstilling tydeliggøres og kan løses af Domstolen. Såfremt Domstolen ikke løser problemstillingen her, vil løsningen af problemet blive forhalet. Den usikkerhed, som førnævnte dom i praksis allerede har udløst, vil i så fald fortsætte.

36. Det centrale spørgsmål, som den forelæggende ret ønsker afklaret, er, hvordan justeringerne af en købspris, som aftales mellem to koncernselskaber (inden for indkomstskatteretten også betegnet som overførselspris), skal behandles i momsretlig henseende, når denne prisjustering primært har til formål at opdele overskuddet mellem disse to forbundne selskaber på en passende måde (i indkomstskatteretlig forstand).

37. Sædvanligvis har den ved en kontrakt fastsatte opdeling af overskuddet til formål at forhindre, at skatte- og afgiftsmyndigheden efterfølgende foretager en justering af overførselspriserne, fordi armslængdeprincippet muligvis ikke er blevet overholdt, således at det ene selskab (sædvanligvis selskabet i et land med lav beskatning) efter skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse (sædvanligvis i landet med høj beskatning) har opnået for store overskud, som egentlig er genereret og skal beskattes i det andet land (i dette eksempel landet med høj beskatning).

38. Jeg er enig med generaladvokat Richard de la Tour, der i førnævnte sag i modsætning til Domstolen rejste det vanskelige spørgsmål, i, at indkomstskatteretlige regler eller kriterier ikke kan være udslagsgivende i momsretlig henseende¹⁰. Det afgørende er, om betingelserne for, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion (momsdirektivets artikel 2, stk. 1), er opfyldt, når overførselspriser efterfølgende justeres.

39. I modsætning til generaladvokat Richard de la Tour¹¹ er jeg imidlertid af den opfattelse, at det faktisk er muligt og endda nødvendigt at give en principiel besvarelse af spørgsmålet om, hvilke momsretlige konsekvenser der følger af en indkomstskatteretligt motiveret justering af overførselsprisen. Dette skal, på trods af den komplekse virkelighed på et systematisk retsområde som momsretten, ikke nødvendigvis besvares på ny hver gang fra sag til sag.

⁹ – Dom af 4.9.2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

¹⁰ – Forslag til afgørelse Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, punkt 38).

¹¹ – Forslag til afgørelse Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, punkt 32).

40. Der findes nemlig situationer, hvor en justering af overførselsprisen under tilsvarende omstændigheder udløser momsretlige konsekvenser, og andre, hvor dette ikke er tilfældet. Disse situationer kan også – uden at der er tale om en udtømmende opregning – afgrænses i forhold til hinanden.

C. Det omformulerede præjudicielle spørgsmål

41. For så vidt har det omformulerede spørgsmål, som er det, der egentlig skal besvares, følgende ordlyd: »Skal en indkomstskatteretligt motiveret justering af modydelsen for en levering inden for en koncern betragtes som en momsretligt relevant ændring af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90 eller som afgiftsgrundlaget for en selvstændig tjenesteydelse fra den, der drager fordel af ændringen af overførselsprisen, eller udgør den blot en justering af overskuddet mellem to koncernselskaber, som er momsretligt irrelevant?«

42. I denne henseende er der flere mulige situationer. Således kan der være tale om, at den afgiftspligtige person udfører selvstændige tjenesteydelser eller leveringer med henblik på at skabe indtægter og udgifter, som herefter påvirker overskuddet på den ønskede måde. I Acromet Towercranes-sagen¹² synes Domstolen at have lagt til grund, at der forelå en sådan situation. Det er imidlertid også muligt, at parterne kun foretager en afregning på papiret for på denne måde at svare afgift af overskuddet. I de fleste tilfælde sker dette ved aftaler, der giver mulighed for en justering i begge retninger, i hvilken forbindelse der i det mindste hvad angår den ene retning vanskeligt kan være tale om en tjenesteydelse (herom under C.1.).

43. Det er imidlertid også muligt, at skatte- og afgiftsmyndigheden (f.eks. ti år senere i forbindelse med en virksomhedskontrol) foretager en justering af overførselspriserne med henblik på passende allokering af overskuddet, hvilket – oftest uden reelle betalingsstrømme – faktisk medfører en (fiktiv) forhøjelse af overskuddet på den ene side (og egentlig en fiktiv forhøjelse af udgifterne og dermed nedsættelse af overskuddet på den anden side) (herom under C.2.). Det kan dog også tænkes, at den eksisterende købspris efterfølgende justeres på grundlag af visse variabler, der endnu var usikre ved fastsættelsen af den oprindelige købspris (herom under C.3.).

1. Selvstændig tjenesteydelse med henblik på at skabe udgifter og indtægter over for fiktiv afregning af fiktive ydelser med henblik på korrektion af overskuddet

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

45. Det følger af fast retspraksis, at en tjenesteydelse kun leveres »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og dermed er momspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren¹³. Dette nødvendige retsforhold skal i denne henseende – således som det også fremgår af Domstolens nyere praksis – tillægges en bred betydning¹⁴.

¹² – Jf. herom dom af 4.9.2025, Acromet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

¹³ – Dom af 4.7.2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, præmis 36), af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 36), og af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14).

¹⁴ – Dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 31).

46. Når den tjenesteydelse, der skal leveres, og den modydelse, der skal betales herfor, følger af en kontrakt herom, kan det principielt lægges til grund, at der foreligger et sådant retsforhold. Dette synes med rette også at have været Domstolens¹⁵ og generaladvokatens¹⁶ udgangspunkt i Acromet Towercranes-sagen. Hvis der faktisk er blevet aftalt et vederlag for en leveret tjenesteydelse, såfremt et relevant overskud opnås eller ikke opnås, foreligger der (når den pågældende betingelse indtræder) en momsretligt relevant tjenesteydelse mod vederlag.

47. I den foreliggende sag foreligger der slet ikke en kontrakt, på grundlag af hvilken det på en eller anden måde kunne begrundes, at der foreligger en tjenesteydelse fra køberen (sagsøgeren) til sælgeren (OEM). For det første køber sagsøgeren blot bilerne og videresælger dem. Dette videresalg medfører også overtagelse af garantiudgifterne. For det andet ville skatte- og afgiftsmyndighedens antagelse – hvorefter sagsøgeren leverer tjenesteydelser i form af administrationen og afviklingen af garantien til fordel for sælgeren og dermed mod det vederlag, der følger af prisjusteringen – ikke give nogen mening, hvis sagsøgerens overskud er højere end det forventede interval. I tilfælde af lavere distributionsudgifter eller lavere garantiudgifter ville sagsøgeren nemlig skulle betale sælgeren mere for sin egen tjenesteydelse. Dette er uden forbindelse med virkeligheden.

48. Hvis noget sådant var blevet aftalt ved en kontrakt, ville dette snarere tale for, at der forelå en fiktiv tjenesteydelse, hvorfor en sådan kontrakt rettelig¹⁷ ville være uden betydning for den momsretlige afgiftspålæggelse af udgiften til et forbrugsgode. I det foreliggende tilfælde er dette imidlertid ikke blevet aftalt ved en kontrakt, men hævdes af skatte- og afgiftsmyndigheden blot at være en tjenesteydelse.

2. Justering af overførselspriserne med tilbagevirkende kraft foretaget af skatte- og afgiftsmyndigheden med henblik på justering af overskuddet

49. Situationen er imidlertid anderledes, hvis der foretages en justering af overførselspriserne, som påbydes af skatte- og afgiftsmyndigheden (og dermed ensidigt) med henblik på passende allokering af overskuddet mellem selskaberne (i praksis sædvanligvis mellem forskellige stater).

50. Så længe dette kun sker i forbindelse med indkomstbeskatningen af selskab X i medlemsstat A, er der tale om en ren fiktion. Af indkomstskatteretlige grunde forhøjes overskuddet tilsvarende. Det er et helt andet spørgsmål, om overskuddet nedsættes i den anden stat, B (logisk set burde dette ske). Eftersom den anden stat muligvis har en anden opfattelse af den korrekte overførselspris, og der – som jeg har forklaret ovenfor – ikke findes en endegyldigt korrekt overførselspris, er dette nemlig ikke obligatorisk. Dette kan også betegnes som et indkomstskatteretligt dilemma, for hvilket særligt den gensidige aftaleprocedure¹⁸ er blevet udviklet.

¹⁵ – Dom af 4.9.2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646, præmis 35 og 36).

¹⁶ – Generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, punkt 41 ff.).

¹⁷ – Anderledes muligvis dom af 4.9.2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646, præmis 48), og generaladvokat Richard de la Tours forslag til afgørelse Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, punkt 48), der imidlertid som følge af de konkrete faktiske omstændigheder ikke tog stilling til det argument, der taler herimod.

¹⁸ – Inden for Unionen findes i dag endda Rådets direktiv (EU) 2017/1852 af 10.10.2017 om skattetransaktionsbilæggelsesmekanismer i Den Europæiske Union (EUT 2017, L 265, s. 1). Dette direktiv omfatter dog kun tvister, der opstår i forbindelse med fortolkningen og anvendelsen af aftaler og konventioner, der indeholder bestemmelser om afskaffelse af dobbeltbeskatning af indkomst og, hvis det er relevant, kapital.

51. Derimod lægges det inden for momsretten til grund, at en justering af prisen (modydelsen) altid har samme virkning på samme måde på begge sider. Således nedsættes eller forhøjes tjenesteyderens afgiftsskyld (momsdirektivets artikel 90 og 73), mens kundens fradrag forhøjes eller nedsættes tilsvarende (momsdirektivets artikel 186). I denne henseende – også herved adskiller momsretten sig fra indkomstskatteretten – er det afgørende ikke en ydelses objektive værdi, men derimod den værdi, som parterne lægger til grund, således som Domstolen for nylig atter har påpeget¹⁹.

52. Helt korrekt anføres følgende herom i Momsudvalgets arbejdsdokument nr. 923: »Der foreligger en spænding mellem reglerne om interne afregningspriser med henblik på direkte beskatning, som på grundlag af armslængdeprincippet tager sigte på at nå frem til armslængdevurderingen af en transaktion (dvs. normalværdien), og momsreglerne, der generelt er baseret på, at der foreligger en levering mod vederlag, hvor modydelsen anses for en objektiv værdi (dvs. den faktisk betalte pris)«²⁰.

53. Skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse af den korrekte overførselspris kan derfor have indkomstskatteretlige konsekvenser, men har principielt ingen momsretlige konsekvenser. Her er parternes opfattelse af modydelsens størrelse afgørende.

54. Dette fremgår også af Momsekspertgruppens helt korrekte betragtninger herom. Ifølge disse er sådanne justeringer af overførselsprisen ikke omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde²¹. Momsekspertgruppen præciserede imidlertid, at der skal sondres mellem de situationer, hvor reguleringen er fastsat ved kontrakt, og at såfremt der foreligger en regulering vedrørende tidligere leveringer, bør dette føre til, at der opkræves moms, eller at afgiftsgrundlaget berigtiges²².

55. Såfremt *skatte- og afgiftsmyndigheden* efterfølgende af indkomstskatteretlige grunde ensidigt (i sidste ende fiktivt) forhøjer overskuddet (eller nedsætter det), indebærer dette derimod ikke en ændring af det vederlag, der er aftalt mellem de deltagende virksomheder. Derfor ændrer dette principielt ikke ved de tjenesteydelser, der hidtil er leveret mod det aftalte vederlag (jf. momsdirektivets artikel 73), og dermed heller ikke ved størrelsen af den moms, der skal betales og allerede er blevet betalt. Der er imidlertid formentlig ikke tale om en sådan situation i den foreliggende sag.

3. Efterfølgende justering af en (variabel) pris, som ikke er fastsat, men kan fastsættes

56. Den foreliggende sag drejer sig snarere om den efterfølgende justering af prisen for leverede køretøjer, der ved aftalens indgåelse endnu ikke var fastsat og derfor blev benævnt med en referencepris, der imidlertid kunne ændre sig i opadgående eller nedadgående retning alt efter udviklingen i forskellige parametre. Der kan for så vidt faktisk tales om en (variabel) pris, der ikke er fastsat, men kan fastsættes. Så vidt det fremgår af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har oplyst, er de afgørende parametre de udgifter (egne distributionsudgifter og overtagne garantiudgifter), som køberen (sagsøgeren) afholder til distributionen af de køretøjer, som fremstilles af General Motors-koncernen og købes af sagsøgeren.

¹⁹ – Dom af 3.7.2025, Högkullen (C-808/23, EU:C:2025:516, præmis 21), med henvisning til dom af 25.11.2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961, præmis 28), og af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33).

²⁰ – Jf. arbejdsdokument nr. 923 fra Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift (herefter »Momsudvalget«) (Generaldirektorat for Beskatning og Toldunion (DG TAXUD), taxud.c.1(2016)1280928 – EN), nr. 3.4 (fri oversættelse).

²¹ – Jf. arbejdsdokument nr. 071 REV2 fra Momsekspertgruppen, taxud.c.1(2018)2326098 – EN, s. 2.

²² – Jf. arbejdsdokument nr. 071 REV2 fra Momsekspertgruppen, taxud.c.1(2018)2326098 – EN, tabel gengivet i punkt 2.2.2.2 (s. 8).

57. Ved afslutningen af hver periode blev der foretaget en justering af overførselsprisen i forhold til distributionsenhedens (her sagsøgerens) på forhånd fastlagte driftsoverskud, således at sagsøgerens faktiske driftsoverskud svarede til det tilstræbte driftsoverskud.

58. Ved denne metode til beregning af salgsprisen mellem OEM'erne og sagsøgeren blev det sikret, at det overskud, som sagsøgeren var tiltænkt i koncernen, forblev hos selskabet – men ikke mere og ikke mindre. Dette tiltænkte overskud afhænger af variableerne (egne distributionsudgifter og overtagne garantiudgifter), som efterfølgende modregnes i hvert økonomisk gode, der købes. Alt efter udviklingen i variableerne blev købsprisen efterfølgende forhøjet eller nedsat.

59. For sådanne situationer er der imidlertid fastsat tilsvarende bestemmelser i direktivet, der regulerer de momsretlige konsekvenser. Dermed er der ikke noget behov for at konstruere fiktive tjenesteydelser ud over de udførte leveringer, navnlig ikke hvis disse fiktive tjenesteydelser kan medføre en negativ pris.

60. I momsdirektivets artikel 90 anføres det udtrykkeligt, at i tilfælde af afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne. Herved menes i den foreliggende sag afgiftsgrundlaget for sagsøgerens levering. Samtidig omfatter momsdirektivets artikel 73 efterfølgende prisforhøjelser, idet denne bestemmelse fastsætter, at afgiftsgrundlaget for sælgerens levering i sidste ende er alt, hvad denne modtager eller vil modtage for sin levering. Dette omfatter uden tvivl efterfølgende forhøjelser af købsprisen.

61. Det fremgår tydeligt af begge bestemmelser, at ændringer af den konkrete pris for en levering ændrer afgiftsgrundlaget for denne levering. Når det forholder sig således, kan en sådan ændring af afgiftsgrundlaget ikke samtidig være en tjenesteydelse. En efterfølgende prisjustering har dermed kun virkning på afgiftsgrundlaget for den tilgrundliggende transaktion.

62. Domstolen har allerede i andre situationer skullet tage stilling til virkningerne af efterfølgende prisændringer og har i denne forbindelse aldrig fundet det nødvendigt at opstille en antagelse om en (fiktiv) tjenesteydelse »ved justering af kontrakten«. Således opstår der inden for toldretten sammenlignelige spørgsmål i forbindelse med den efterfølgende justering af toldværdien. Mens Domstolen i Hamamatsu-sagen²³ anså en generel justering af overførselspriserne uden en konkret sammenhæng mellem justeringerne og de konkret importerede varer for at være en uforudset ændring, som ikke udløste nogen toldretlige virkninger, fandt den i Tauritus-sagen²⁴, at den *i kontrakten fastsatte efterfølgende ændring af den (variable) købspris, som ikke var fastsat, men kunne fastsættes*, på konkrete varer var toldretligt relevant. Dette svarer til den her foreslåede sondring efter den måde, hvorpå justeringen af en overførselspris foretages.

63. Domstolens afgørelse i Acromet Towercranes-sagen²⁵ er efter min opfattelse ikke til hinder for denne konklusion. For det første vedrørte den nævnte sag ikke justeringen af en overførselspris, men derimod det forhold, at det blev lagt til grund, at der forelå en tjenesteydelse mod vederlag, såfremt overskuddet var for højt eller for lavt. Uanset om konklusionen i den konkrete daværende situation var overbevisende, eller om der derimod var tale om fiktive afregninger af fiktive ydelser, fastslog Domstolen i den pågældende sag i sidste ende blot, at der

²³ – Dom af 20.12.2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, præmis 18 og 31 ff.).

²⁴ – Dom af 15.5.2025, Tauritus (C-782/23, EU:C:2025:353, præmis 60 og 61).

²⁵ – Dom af 4.9.2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

foreligger en tjenesteydelse mod vederlag, hvis parterne ved en kontrakt har aftalt en tjenesteydelse mod vederlag, idet den formentlig forudsatte, at tjenesteydelsen faktisk også er blevet leveret.

VI. Forslag til afgørelse

64. Jeg foreslår derfor at svare Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) således:

»Artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 73 og artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den momsretlige relevans af en indkomstskatteretligt motiveret justering af overskuddet afhænger af, hvad den vedrører, og hvordan den foretages.

Hvis justeringen af overskuddet foretages ved selvstændige tjenesteydelser mod vederlag (skabelse af udgifter og indtægter), og der kun foreligger fiktive tjenesteydelser, udgør disse selvstændige tjenesteydelser mod vederlag afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

Hvis justeringen af overskuddet foretages ensidigt og med tilbagevirkende kraft af skatte- og afgiftsmyndigheden alene med henblik på passende allokering af overskuddet mellem to beskattende stater, er dette principielt irrelevant i momsretlige henseende.

Hvis justeringen af overskuddet derimod – som i den foreliggende sag – foretages ved en variabelt aftalt købspris, der netop er fastsat til dette formål, og som vedrører en konkret levering af varer, udgør dette en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 90, henholdsvis en yderligere del af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 73 i direktiv 2006/112/EF for den leverede tjenesteydelse. Eftersom ændringen af afgiftsgrundlaget for en levering udelukkende vedrører modydelsen (vederlaget), kan den ikke selv udgøre en »tjenesteydelse mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.«