



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 28 oktober 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster – Artikel 63 – Mervärdesskattens utkrävbarhet – Artikel 64.1 – Begreppet tillhandahållande som ger upphov till successiva betalningar – Tillhandahållande av tjänst av engångskaraktär för vilket ersättningen betalas genom delbetalningar – Artikel 90.1 – Begreppet utebliven betalning av priset”

I mål C-324/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 7 maj 2020, som inkom till domstolen den 22 juli 2020, i målet

Finanzamt B

mot

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande L. Bay Larsen, tillika ordförande på första avdelningen, samt domarna J.–C. Bonichot (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X-Beteiligungsgesellschaft mbH, genom O. Pantle, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom J. Möller och S. Heimerl, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

och efter att den 1 juli 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 64.1 och 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt B (skattemyndighet B, Tyskland) och X-Beteiligungsgesellschaft mbH (nedan kallat X). Målet rör frågan när den mervärdesskatt som ska betalas för ett tillhandahållande av en tjänst för vilket ersättning har betalats genom flera delbetalningar blir utkrävbar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I skäl 24 i direktiv 2006/112 anges följande:
”Begreppen ’beskattningsgrundande händelse’ och ’mervärdesskattens utkrävbarhet’ bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system skall kunna få verkan samtidigt i alla medlemsstater.”
- 4 I artikel 4.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:
”Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:
...
b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.
...”
- 5 Avdelning VI i direktiv 2006/112, som rör den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet, innehåller ett kapitel 2 med rubriken ”Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster”, i vilket artiklarna 63–67 återfinns.
- 6 Artikel 63 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:
”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

7 I artikel 64 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.

2. Medlemsstaterna får föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses äga rum åtminstone med ett års intervaller.”

8 I artikel 66 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.”

9 Avdelning VII i direktiv 2006/112 har rubriken ”Beskattningsunderlag”. I denna avdelning återfinns artikel 90, som har följande lydelse:

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

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

10 Artikel 193 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

11 I artikel 226 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

6) De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

...”

Tysk rätt

12 I 13 § första stycket punkt 1 i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt), av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

”Mervärdesskatten blir utkrävbar

1. för leveranser och andra tjänster

a) vid beräkning av skatten utifrån avtalade ersättningar (16 § första stycket första meningen) vid utgången av den beskattningsperiod under vilken tjänsterna har utförts. Detta gäller även för deltjänster. En sådan föreligger om ersättning har avtalats separat för vissa delar av en ekonomiskt delbar tjänst. Om ersättningen eller en del av ersättningen tas emot innan tjänsten eller deltjänsten har utförts, blir skatten i det avseendet utkrävbar vid utgången av den beskattningsperiod under vilken ersättningen eller delersättningen har tagits emot.

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

...”

13 I 17 § UStG föreskrivs följande:

”1) Om beskattningsunderlaget för en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 1 har ändrats, ska den näringsidkare som genomförde transaktionen justera det skattebelopp som ska betalas. ...

2) Första stycket ska i tillämpliga delar gälla för det fall

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

...”

14 Enligt 20 § första meningen UStG kan en näringsidkare tillåtas att beräkna mervärdesskatten utifrån mottagna ersättningar i stället för utifrån avtalade ersättningar, bland annat om näringsidkarens omsättning under det föregående kalenderåret inte uppgick till mer än ett visst belopp.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Under år 2012 tillhandahöll X förmedlingstjänster till T-GmbH (nedan kallat T) i syfte att T skulle sälja en fastighet till tredje man. Det framgår av det arvodesavtal som ingicks mellan X och T den 7 november 2012 att X vid denna tidpunkt redan hade fullgjort sina avtalsförpliktelser.
- 16 Ersättningen för de aktuella tjänsterna uppgick enligt nyss nämnda avtal till 1 000 000 euro, jämte mervärdesskatt, och det preciserades att detta belopp skulle betalas genom delbetalningar på 200 000 euro, jämte mervärdesskatt. Dessa delbelopp förföll till betalning i ettårs-intervaller, varvid den första delbetalningen skulle göras den 30 juni 2013. Vid förfallodagen för varje delbelopp upprättade X en faktura för det förfallna beloppet, inkasserade beloppet och betalade in den mervärdesskatt som belöpte på fakturan.
- 17 Skattemyndighet B genomförde en revision och fattade den 22 december 2016 ett beslut, i vilket den slog fast att tjänsterna hade tillhandahållits under år 2012 och att X därför borde ha betalat mervärdesskatt för detta år på det totala arvodesbeloppet.
- 18 X begärde omprövning av detta beslut, men skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra sitt beslut. X överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht (Skattedomstolen, Tyskland), som i allt väsentligt biföll överklagandet. Nämnda domstol anförde i domskälen att X visserligen hade tillhandahållit de aktuella tjänsterna under år 2012. Den ansåg emellertid att med undantag för den första delbetalningen av arvodet, som hade inkasserats under år 2013, skulle den avtalade ersättningen anses vara omöjlig att driva in i den mening som avses i 17 § andra stycket punkt 1 och 17 § första stycket punkt 1 första meningen UStG. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande grundade Finanzgericht (Skattedomstolen) sin bedömning på antagandet att det med stöd av artikel 90.1 i direktiv 2006/112 är möjligt att minska beskattningsunderlaget för att undvika att den beskattningsbara personen blir tvungen att under flera år ligga ute med den mervärdesskatt som ska betalas för den period då tillhandahållandet av tjänsten ägde rum, trots att vederbörande ännu inte har erhållit full betalning för tillhandahållandet under denna period.
- 19 Skattemyndighet B överklagade Finanzgerichts dom till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).
- 20 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 64.1 i direktiv 2006/112 är tillämplig på tillhandahållanden av tjänster av engångskaraktär. Den har anförts att det visserligen följer av denna bestämmelse att försäljning av varor på avbetalning inte omfattas av dess tillämpningsområde, men att det däremot inte föreskrivs något motsvarande undantag för tillhandahållanden av tjänster där ersättningen betalas genom delbetalningar. En bokstavig tillämpning av nämnda bestämmelse skulle enligt den hänskjutande domstolen emellertid kunna medföra en omotiverad åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster. En sådan tillämpning skulle dessutom kunna medföra att huvudregeln i artikel 63 i direktiv 2006/112, enligt vilken skatten i princip blir utkrävbar vid tidpunkten för tillhandahållandet av en tjänst, begränsades på ett olämpligt sätt.
- 21 Den hänskjutande domstolen har vidare understrukit att förevarande mål skiljer sig från det mål som avgjordes genom domen av den 29 november 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970). Det målet gällde tjänster som tillhandahölls av en sportagentur, närmare bestämt förmedling av fotbollsspelare till professionella fotbollsklubbar, varvid ersättningen till agenturen var knuten till att de förmedlade spelarna stannade kvar i den aktuella

klubben ett visst antal säsonger. Den hänskjutande domstolen har angett att det nu aktuella nationella målet rör en situation där betalningen av delbeloppen av den avtalade ersättningen endast ska ske inom vissa frister, medan det däremot inte uppställs något villkor om att förmedlingen ska bli lyckad på längre sikt, vilket är en osäker faktor.

- 22 Den hänskjutande domstolen har vidare anfört att den omständigheten att EU-domstolen i domen av den 29 november 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), hänvisade till domen av den 3 september 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), som rörde en tjänst som tillhandahölls permanent under en lång period, bekräftar tolkningen att det endast kan anses vara fråga om ”successiva avräkningar eller successiva betalningar”, i den mening som avses i artikel 64.1 i direktiv 2006/112, om det föreligger ett samband mellan de aktuella tillhandahållandena och delbetalningarna.
- 23 Enligt den hänskjutande domstolen ligger detta synsätt i linje med 13 § första stycket punkt 1 a andra och tredje meningarna UstG, enligt vilken frågan huruvida en tjänst är ekonomiskt delbar är avgörande.
- 24 Den hänskjutande domstolen har angett att om EU-domstolen skulle finna att artikel 64.1 i direktiv 2006/112 inte ska tillämpas i det nationella målet, så vill den få klarhet i huruvida det är möjligt att tillämpa artikel 90.1 i direktivet.
- 25 Den hänskjutande domstolen har angett att X, för det tillhandahållande av tjänster som utfördes under år 2012, från och med juni 2013 mottog ersättningen för detta tillhandahållande i form av flera delbetalningar, i samtliga fall jämte mervärdesskatt. Om det ansågs att mervärdesskatt för ett tillhandahållande av engångskaraktär blir utkrävbar under det år då det äger rum, skulle en beskattningsbar person som har gått med på att få betalt för en sådan tjänst i flera delbetalningar bli tvungen att ligga ute med mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida en sådan skyldighet att ligga ute med mervärdesskatt är förenlig med de beskattningsbara personernas uppgift, vilken är att stå för uppbörden av skatten för statens räkning, såsom framgår av EU-domstolens praxis, bland annat dom av den 20 oktober 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), och dom av den 21 februari 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105).
- 26 Den hänskjutande domstolen har preciserat att en sådan skyldighet skulle kunna undvikas genom att beskattningsunderlaget minskas med stöd av artikel 90.1 i direktiv 2006/112 och genom att beskattningsunderlaget senare justeras vid tidpunkten för den faktiska betalningen av ersättningen.
- 27 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
 - ”1) Är det förhållandet att det har avtalats om betalning genom delbetalningar tillräckligt för att det ska anses att ett tjänstetillhandahållande av engångskaraktär, vilket således inte äger rum under en viss period, ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar i den mening som avses i artikel 64.1 i [direktiv 2006/112]?

- 2) Om den första frågan besvaras nekande önskas i andra hand svar på följande fråga: Ska det anses vara fråga om utebliven betalning, i den mening som avses i artikel 90.1 i [direktiv 2006/112], om den beskattningsbara personen vid tillhandahållandet av tjänsten avtalar om att ersättningen för tjänsten ska betalas genom fem årliga delbetalningar och det följer av nationell rätt att om betalning sker senare, så ska en justering göras genom vilken den tidigare minskningen av beskattningsunderlaget enligt denna bestämmelse upphävs?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

- 28 Såsom framgår av de faktiska omständigheterna, såsom de beskrivits av den hänskjutande domstolen, rör det nationella målet ett tillhandahållande av tjänst som i sin helhet utfördes i slutet av år 2012 och för vilket ersättningen enligt avtalsvillkoren betalades i fem årliga delbetalningar de följande åren.
- 29 X har i sitt yttrande till EU-domstolen bestritt denna redogörelse för de faktiska omständigheterna. Bolaget har i det avseendet åberopat en handling som hänvisar till preliminära bedömningar som gjorts av en tysk domstol i ett annat mål än det nu aktuella nationella målet.
- 30 EU-domstolen finner dock att en sådan handling inte ger anledning att ifrågasätta beskrivningen av de faktiska omständigheterna i beslutet om hänskjutande.
- 31 Det räcker nämligen att erinra om att den hänskjutande domstolen är ensam behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i det mål som den har att avgöra samt att tolka och tillämpa nationell rätt. Det ankommer på EU-domstolen, i enlighet med fördelningen av behörighet mellan denna och de nationella domstolarna, att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (dom av den 27 januari 2021, Dexia Nederland, C-229/19 och C-289/19, EU:C:2021:68, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 32 Av detta följer att tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning.

Den första frågan

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att ett tillhandahållande av tjänst av engångskaraktär för vilket ersättningen betalas genom delbetalningar omfattas av tillämpningsområdet för den bestämmelsen.
- 34 EU-domstolen gör följande bedömning. Det ska inledningsvis påpekas att artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas mot bakgrund av artikel 63 i samma direktiv, eftersom den förstnämnda bestämmelsen är nära knuten till den sistnämnda bestämmelsen.
- 35 För det första anges i artikel 63 i direktivet att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. För det andra anges i artikel 64.1 i direktivet att när tillhandahållanden av

tjänster ger upphov till bland annat successiva betalningar, ska dessa tillhandahållanden anses äga rum, i den mening som avses i artikel 63 i direktivet, vid utgången av de perioder som dessa betalningar hänför sig till.

- 36 Det följer av en kombinerad tillämpning av dessa två bestämmelser att – vad beträffar tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva betalningar – den beskattningsgrundande händelsen äger rum och skatten blir utkrävbar vid utgången av de tidsperioder som dessa betalningar hänför sig till (dom av den 29 november 2018, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 37 När det gäller tolkningen av uttrycket ”tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva betalningar”, kan detta förstås antingen på så sätt att det omfattar tillhandahållanden av engångskaraktär där den avtalade ersättningen betalas genom flera delbetalningar eller på så sätt att det endast avser tillhandahållanden som på grund av sin art motiverar att ersättningen betalas genom delbetalningar, det vill säga när tjänsterna inte tillhandahålls endast en gång, utan återkommande eller kontinuerligt, under en viss period.
- 38 Den sistnämnda tolkningen stöds av lydelsen i och syftet med artikel 64.1 i direktiv 2006/112. Enligt den bestämmelsen ska nämligen utgången av de perioder som de successiva betalningarna hänför sig till läggas till grund för att bestämma tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Eftersom dessa betalningar med nödvändighet utgör ersättning för de tillhandahållna tjänsterna innebär detta att det enligt nämnda bestämmelse underförstått krävs att tjänsterna har utförts under de aktuella perioderna. Under dessa omständigheter kan tillämpningen av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 inte göras avhängig av enbart det förhållandet att betalningen för tjänsterna sker genom delbetalningar.
- 39 Tillämpningen av artikel 64.1 förutsätter således att det finns ett samband mellan de aktuella tillhandahållandenas art och det förhållandet att betalningarna sker genom delbetalningar, vilket innebär att denna bestämmelse inte kan anses gälla ett tillhandahållande av tjänst av engångskaraktär, även om ersättningen för det betalas genom delbetalningar.
- 40 Denna bokstavstolkning av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 bekräftas av direktivets syfte och systematik.
- 41 I det avseendet ska det påpekas att artikel 64.1 i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 63 i samma direktiv, syftar till att underlätta uppbörd av mervärdesskatt och, i synnerhet, att fastställa tidpunkten för skattskyldighetens inträde.
- 42 För att tidpunkten då den beskattningsgrundande händelsen inträffar och skatten blir utkrävbar ska kunna bestämmas krävs nämligen enligt artikel 63 i direktiv 2006/112 att det fastställs vid vilken tidpunkt ett tillhandahållande av tjänst faktiskt äger rum. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 41 i sitt förslag till avgörande anges inte närmare i nämnda artikel vilken händelse som ska anses utgöra den tidpunkt då tillhandahållandet äger rum, vilket innebär att det ankommer på behöriga nationella myndigheter och domstolar att kontrollera vid vilken tidpunkt tillhandahållandet faktiskt ägde rum.
- 43 Däremot följer det av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 att skattskyldighetens inträde och skattens utkrävbarhet är kopplade till utgången av de perioder som betalningarna för de utförda tjänsterna hänför sig till. Den bestämmelsen innehåller således en rättsregel som gör det möjligt

att exakt bestämma tidpunkten för skattskyldighetens inträde med hjälp av en rättslig fiktion, vilket innebär att man inte behöver göra en utredning av sakförhållandena för att fastställa tidpunkten för det faktiska tillhandahållandet av en tjänst.

- 44 Sålunda som EU-domstolen tidigare har slagit fast gäller särskilt, i fall där artikel 64.1 i direktiv 2006/112 är tillämplig, att det är tillräckligt att de perioder under vilka de tillhandahållanden av tjänst som de successiva betalningarna hänför sig till anges på fakturorna för att den beskattningsbara personen ska uppfylla de krav som följer av artikel 226 led 7 i direktivet, enligt vilken fakturan ska innehålla det datum då tillhandahållandet av tjänsterna utförs eller slutförs (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 29–31).
- 45 Det ska emellertid påpekas att det endast blir aktuellt att tillämpa artikel 64.1 i direktivet – såsom rättsregel för att fastställa tidpunkten för skattskyldighetens inträde – i den mån det inte entydigt framgår vid vilken tidpunkt eller vid vilka tidpunkter tillhandahållandena faktiskt ägde rum och detta kan ge upphov till olika bedömningar. Så är fallet när tillhandahållandena, på grund av att de är av återkommande eller kontinuerlig karaktär, har ägt rum under en eller flera bestämda perioder.
- 46 Sålunda som generaladvokaten har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande förhåller det sig däremot annorlunda om det entydigt framgår vid vilken tidpunkt ett tillhandahållande av tjänst ägde rum, bland annat om tillhandahållandet är av engångskaraktär och det finns en exakt tidpunkt som gör det möjligt att fastställa att det har slutförts, i enlighet med avtalsförhållandet mellan parterna i den aktuella transaktionen. I ett sådant fall skulle det strida mot den klara ordalydelsen i artikel 63 i direktiv 2006/112 att tillämpa artikel 64.1 i direktivet.
- 47 Härtill kommer att det följer av artikel 64.1 i direktivet, jämförd med dess skäl 24, att skattskyldighetens inträde och mervärdesskattens utkrävbarhet inte är något som parterna i ett avtal fritt kan förfoga över. Unionslagstiftaren har tvärtom avsett att i största möjliga utsträckning harmonisera tidpunkten för skattskyldighetens inträde i samtliga medlemsstater för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt (dom av den 2 maj 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 48 Det skulle således strida mot artikel 63 i direktiv 2006/112 att låta en beskattningsbar person som har tillhandahållit en tjänst av engångskaraktär och samtidigt har ingått ett avtal om att ersättningen för tjänsten ska betalas genom delbetalningar välja att artikel 64.1 i direktivet ska tillämpas och således själv fastställa tidpunkten för skattskyldighetens inträde och mervärdesskattens utkrävbarhet.
- 49 En sådan tolkning av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 skulle också vara svår att förena med artikel 66 a och b i direktivet. Enligt dessa bestämmelser får medlemsstaterna nämligen, med avvikelse från artiklarna 63–65 i direktivet, föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar senast vid utfärdandet av fakturan eller vid mottagandet av betalningen. Artikel 66 a och b i direktivet skulle i stor utsträckning förlora sin mening om de beskattningsbara personerna utifrån de avtalsreglerade formerna för ersättning själva – i stället för medlemsstaterna – kunde anpassa tidpunkten för skattskyldighetens inträde och mervärdesskattens utkrävbarhet.

- 50 Det kan inte heller anses följa av EU-domstolens praxis att artikel 64.1 i direktiv 2006/112 kan tillämpas även när det är fråga om tillhandahållanden av engångskaraktär. De mål där domstolen har ansett att den bestämmelsen kunde tillämpas rörde nämligen tillhandahållanden av tjänster som ägde rum under bestämda perioder på grundval av avtalsförhållanden som fastställde förpliktelser som skulle fullgöras fortlöpande. Det har till exempel varit fråga om uthyrning av ett fordon (dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), om rådgivning inom juridik, handel och ekonomi (dom av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, och dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), eller om förmedling av en spelare till en fotbollsklubb för ett visst antal säsonger (dom av den 29 november 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Den omständigheten att de beskattningsbara personerna kan komma att behöva ligga ute med den mervärdesskatt som de ska betala till staten när de tillhandahåller tjänster av engångskaraktär där ersättningen ska betalas genom delbetalningar föranleder inte heller någon annan bedömning än den som gjorts i punkterna 39 och 48 ovan.
- 52 Det följer visserligen av fast rättspraxis att principen om mervärdesskattens neutralitet innebär att den mervärdesskatt som näringsidkaren – som är den som står för uppbörden av skatten för statens räkning – ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv (dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 53 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande är de beskattningsbara personerna roll emellertid inte begränsad till att uppbära mervärdesskatt. Enligt artikel 193 i direktiv 2006/112 är det i princip de beskattningsbara personerna som är skyldiga att betala skatten när de genomför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, varvid denna skyldighet dock inte förutsätter att den berörda näringsidkaren dessförinnan har mottagit ersättningen för leveransen eller tillhandahållandet eller, åtminstone, det utgående mervärdesskattebeloppet.
- 54 Enligt artikel 63 i direktiv 2006/112 blir mervärdesskatten nämligen utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, det vill säga när den aktuella transaktionen genomförs, oavsett om ersättningen för transaktionen redan har betalats. Leverantören av en vara eller den som tillhandahåller en tjänst är således skyldig att betala in mervärdesskatten till staten, även om kunden ännu inte har betalat för den utförda transaktionen (dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern, C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 46).
- 55 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att ett tillhandahållande av tjänst av engångskaraktär för vilket ersättningen betalas genom delbetalningar inte omfattas av tillämpningsområdet för den bestämmelsen.

Den andra frågan

- 56 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att i ett fall där det föreligger ett avtal om att ersättningen ska betalas genom delbetalningar, ska det förhållandet att en del av ersättningen inte har betalats innan detta delbelopp förfaller till betalning anses utgöra utebliven betalning i den mening som avses i den bestämmelsen och därmed medföra att beskattningsunderlaget ska minskas.
- 57 EU-domstolen gör följande bedömning. Av artikel 90.1 i direktiv 2006/112 följer att beskattningsunderlaget ska minskas vid avbeställning, uppsägning, hävning, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum.
- 58 Såsom framgår av rättspraxis innebär denna bestämmelse, i de fall den avser, en skyldighet för medlemsstaterna att minska beskattningsunderlaget och därmed det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som en del av eller hela ersättningen inte har erhållits av den beskattningsbara personen efter det att en transaktion har genomförts. Bestämmelsen ger uttryck för en grundläggande princip i direktiv 2006/112 som innebär att beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som faktiskt har erhållits, vilket får till följd att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 12 oktober 2017, Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 59 Det förhållandet att betalningen helt eller delvis uteblir kan, i motsats till hävning eller ogiltigförklaring av avtalet, inte anses försätta parterna i den situation som de befann sig i innan avtalet ingicks. Om betalningen uteblir utan att avtalet har hävts eller ogiltigförklarats, är köparen av varan eller tjänsten fortfarande skyldig att betala det avtalade priset och den som har sålt varan eller tillhandahållit tjänsten har i princip fortfarande kvar sin fordran, vilken kan göras gällande vid domstol. Det kan dock inte uteslutas att en sådan fordran i praktiken blir slutgiltigt omöjlig att driva in, eftersom utebliven betalning kännetecknas av den osäkerhet som hänger samman med dess icke slutgiltiga natur (dom av den 12 oktober 2017, Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkterna 29 och 30).
- 60 Detta innebär att utebliven betalning av ersättningen, i den mening som avses i artikel 90.1 i direktiv 2006/112, enbart avser fall där mottagaren av en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänst inte betalar eller endast betalar en del av en fordran som denne är betalningsskyldig för enligt avtalet med den som har sålt varan eller tillhandahållit tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 61 Mot bakgrund av denna rättspraxis konstaterar EU-domstolen att betalning genom delbetalningar av ersättningen för ett tillhandahållande av tjänst, i enlighet med det avtal som parterna ingått, inte omfattas av typfallet utebliven betalning, i den mening som avses i artikel 90.1 i direktiv 2006/112.
- 62 För det första kan det nämligen konstateras att det förhållandet att betalningen sker genom delbetalningar inte påverkar storleken på den ersättning som den beskattningsbara personen ska erhålla eller som denne faktiskt kan driva in. Under dessa omständigheter förblir beskattningsunderlaget oförändrat och skattemyndigheten uppbär inte ett högre mervärdesskattebelopp än det som motsvarar den beskattningsbara personens ersättning. För det

andra gäller att en delbetalning inte förfaller till betalning före dess förfallodag, och därför kan det fallet inte jämföras med det fallet att mottagaren av tjänsten endast delvis betalar den fordran som denne är skyldig att betala.

- 63 Såsom redan framgår av det som anförts i punkterna 51–54 ovan saknar det betydelse för tolkningen av artikel 90.1 i direktiv 2006/112 att en beskattningsbar person i vissa fall kan bli tvungen att ligga ute med den mervärdesskatt som denne ska betala in till skattemyndigheten.
- 64 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att i ett fall där det föreligger ett avtal om att ersättningen ska betalas genom delbetalningar, ska det förhållandet att en del av ersättningen inte har betalats innan detta delbelopp förfaller till betalning inte anses utgöra utebliven betalning i den mening som avses i den bestämmelsen och kan därmed inte anses medföra att beskattningsunderlaget ska minskas.

Rättegångskostnader

- 65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Artikel 64.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att ett tillhandahållande av tjänst av engångskaraktär för vilket ersättningen betalas genom delbetalningar inte omfattas av tillämpningsområdet för den bestämmelsen.**
- 2) Artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att i ett fall där det föreligger ett avtal om att ersättningen ska betalas genom delbetalningar, ska det förhållandet att en del av ersättningen inte har betalats innan detta delbelopp förfaller till betalning inte anses utgöra utebliven betalning i den mening som avses i den bestämmelsen och kan därmed inte anses medföra att beskattningsunderlaget ska minskas.**

Underskrifter