

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

29. november 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – afgiftsansættelse for agenter for professionelle fodboldspillere – betaling i rater og underlagt en betingelse – afgiftspligtens indtræden, forfald og opkrævning«

I sag C-548/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 21. juni 2017, indgået til Domstolen den 21. september 2017, i sagen

Finanzamt Goslar

mod

baumgarten sports & more GmbH,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, J.-C. Bonichot (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne E. Regan og C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- baumgarten sports & more GmbH ved A. Brennecke,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A.C. Becker, 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 63 og 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L

347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Goslar (afgiftsmyndigheden i Goslar, Tyskland) og baumgarten Sports & more GmbH (herefter »selskabet«) vedrørende pålæggesen af betaling af merværdiafgift (moms) i rater.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 63 bestemmer:

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

4 Direktivets artikel 64, stk. 1, lyder:

»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.«

5 Nævnte direktivs artikel 65 har følgende ordlyd:

»Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«

6 Momsdirektivets artikel 66 er affattet således:

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

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

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

7 Direktivets artikel 90 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

Tysk ret:

8 § 13, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz af 1980 (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) har følgende ordlyd:

»Afgiften opstår

1. for levering af varer og tjenesteydelser

a) ved beregning af afgiften ud fra aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum) ved udløbet af den regnskabsperiode, hvor ydelserne er udført. Dette gælder også for delvise leveringer. Disse foreligger, hvis der aftales særskilt vederlag for bestemte dele af en ydelse, som kan opdeles økonomisk. Såfremt vederlaget eller en del af vederlaget indgår, før ydelsen eller den delvise ydelse er udført, forfalder afgiften herfor ved udløbet af den regnskabsperiode, hvor vederlaget eller det delvise vederlag er indgået.

b) ved beregning af afgiften ud fra indgåede vederlag (§ 20) ved udløbet af den regnskabsperiode, hvor vederlagene er indgået.«

9 UStG's § 17 bestemmer:

»1) Såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, er ændret, skal den erhvervsdrivende, som har udført den pågældende transaktion, regulere det herfor skyldige afgiftsbeløb. [...]

2) stk. 1 gælder tilsvarende, hvis

1. det aftalte vederlag for en afgiftspligtig levering, en anden ydelse eller en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet uerholdeligt. Såfremt vederlaget efterfølgende indgår, skal afgiftsbeløbet og momsfradraget på ny reguleres.

[...]«

10 UStG's § 20 fastsætter:

»Afgiftsmyndigheden kan efter ansøgning tillade, at en erhvervsdrivende,

1. hvis samlede omsætning (§ 19, stk. 3) i det foregående kalenderår ikke oversteg 500 000 EUR, eller

2. som i henhold til § 148 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) er fritaget fra regnskabspligten og pligten til at udarbejde regnskaber på grundlag af årlige statusoptællinger, eller

3. såfremt den erhvervsdrivende udfører transaktioner i forbindelse med udøvelse af et liberalt erhverv som omhandlet i § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommenssteuergesetz (lov om indkomstskat),

ikke beregner afgiften ud fra de aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum), men ud fra de indgåede vederlag.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Selskabet er en udbyder af tjenesteydelser som spillerformidler inden for professionel fodbold.

12 Når selskabet lykkes med at anbringe en spiller i en klub, modtager det en provisionsbetaling fra denne klub, forudsat at spilleren efterfølgende underskriver en ansættelsesaftale og har et spillercertifikat fra Deutsche Fußball Liga GmbH (den tyske fodboldliga).

13 Denne provisionsbetaling betales til selskabet hvert halve år, så længe spilleren forbliver

under kontrakt med den nævnte klub og under spillercertifikat fra den tyske fodboldliga.

14 Selskabet indgav sin omsætning for 2012 til beskatning i henhold til de aftalte vederlag som omhandlet i UStG's § 13, stk. 1, nr. 1, litra a).

15 I løbet af 2015 var afgiftsmyndigheden i Goslar efter en afgiftskontrol af den opfattelse, at selskabet under hensyn til »princippet om periodiseret regnskabsføring« fra 2012 skulle have betalt moms for provisionsbetalinger svarende til tidsbegrænsede spilleraftaler, der forfaldt i 2015, og udstedte en berigtiget momsansættelse herom.

16 Selskabet, der var uenigt i denne metode, iværksatte et søgsmål ved retten i første instans og fik medhold. Det gjorde med held gældende, at de omhandlede provisionsbetalinger ikke var sikre, og at den tilknyttede moms først forfalder på den dato, hvor de faktisk modtages.

17 Afgiftsmyndigheden i Goslar iværksatte en revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

18 Denne ret har rejst spørgsmålet om, hvilken fortolkning der skal anlægges af momsdirektivets artikel 63, som fastsætter reglen om, at afgiften på en levering af tjenesteydelser forfalder på det tidspunkt, hvor den finder sted. Den ønsker oplyst, om denne regel kan fortolkes restriktivt for i det væsentlige at anse leveringen for endnu ikke at have fundet sted, når dens vederlag ikke er forfaldet, eller når den er betinget, som det er tilfældet i hovedsagen.

19 På baggrund af svaret på dette første spørgsmål ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om den omstændighed, at den afgiftspligtige person foretager en »forskudsbetaling« til statskassen, er i overensstemmelse med såvel momsrettens principper som det generelle lighedsprincip og proportionalitetsprincip. Dens spørgsmål hviler hovedsageligt på sammenligningen, der ligger til grund for drøftelsen ved retten, af en afgiftspligtig persons forhold som det i hovedsagen omhandlede, og af en afgiftspligtig person, der afgiftspålægges efter »faktisk afgift«.

20 Den forelæggende ret har ligeledes i forbindelse med den anmodede fortolkning af momsdirektivets artikel 63 forelagt et spørgsmål om fortolkningen af dettes artikel 90, som vedrører retten til at nedsætte afgiftsgrundlaget under visse omstændigheder, bl.a. i tilfælde af ikke-betaling af modydelsen for en levering. Den ønsker i denne henseende oplyst, om medlemsstaterne i tilfælde af, at momsdirektivet ikke er til hinder for, at den afgiftspligtige person i flere år kan betale afgiften på forskud, kan indrømme dette fradrag fra den nuværende afgiftsperiode og ikke, som det synes at fremgå af ordlyden af denne artikel, efter leveringen af ydelsen.

21 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 63 [...] under hensyntagen til den afgiftspligtige persons opgave som afgiftsopkræver for statskassen fortolkes indskrænkende, således at det beløb, der skal indgå for ydelsen

a) er forfaldent eller

b) i det mindste skyldes uden betingelser?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Er den afgiftspligtige person forpligtet til at finansiere den skyldige afgift for ydelsen i en periode på to år, såfremt han (delvis) først kan

modtage vederlaget for sin ydelse to år efter afgiftspligtens indtræden?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende: Er medlemsstaterne under hensyntagen til deres beføjelser i henhold til [momsdirektivets] artikel 90, stk. 2, [...] berettiget til allerede for den afgiftsperiode, hvor afgiften forfalder, at lægge en regulering i henhold til [dets] artikel 90, stk. 1, [...] til grund, såfremt det beløb, der skal modtages, endnu ikke er forfaldent, idet det først kan indgå hos den afgiftspligtige person to år efter afgiftspligtens indtræden?»

Om de præjudicielle spørgsmål

22 Indledningsvis skal det bemærkes, at det af fast retspraksis fremgår, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere de spørgsmål, den forelægges. Domstolen kan desuden inddrage EU-retlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i spørgsmålet (dom af 1.2.2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

23 I den foreliggende sag er de spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst, baseret på en usikkerhed om, hvorvidt momsdirektivets artikel 63 skal fortolkes restriktivt, således at en tjenesteydelse ikke kan anses for at have »fundet sted« i henhold til denne bestemmelse, når det tilknyttede vederlag hverken er forfaldent eller skyldes uden betingelser og dermed medfører et delvist forfald af momsen.

24 Det fremgår imidlertid i denne henseende, at momsdirektivets artikel 64, stk. 1, for så vidt som den fastsætter det tidspunkt, hvor tjenesteydelserne skal anses for at have »fundet sted«, når de »medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger«, ligeledes er relevant for anvendelsen af momsreglerne på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

25 Som følge heraf må det lægges til grund, at den forelæggende ret med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 63, sammenholdt med dette direktivs artikel 64, stk. 1, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at afgiftspligtens indtræden og forfaldet af afgiften med hensyn til en agents levering af tjenesteydelser som spillerformidler inden for professionel fodbold som den i hovedsagen omhandlede, som er genstand for betalinger i rater og er betinget i flere år efter spillerformidlingen, skal betragtes som indtrådt på tidspunktet for spillerformidlingen.

26 I denne forbindelse skal det for det første bemærkes, at afgiftspligten i henhold til momsdirektivets artikel 63 indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor leveringen af tjenesteydelsen finder sted.

27 For det andet følger det af dette direktivs artikel 64, stk. 1, at når levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende betalinger, anses den for at finde sted som omhandlet i nævnte artikel 63 ved udløbet af de perioder, som disse betalinger vedrører.

28 Det følger af en samlet anvendelse af disse to bestemmelser, at for tjenesteydelser, der giver anledning til flere på hinanden følgende betalinger, indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder ved udløbet af de perioder, som disse betalinger vedrører (jf. i denne retning dom af 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, præmis 50).

29 Det tilkommer i princippet den forelæggende ret at efterprøve, om den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse »medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger« som

omhandlet i momsdirektivets artikel 64, stk. 1.

30 For at give et brugbart svar til den forelæggende ret, skal det imidlertid bemærkes, at dette synes at være tilfældet med en tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i at forhandle om anbringelsen af en spiller i en klub i et vist antal sæsoner, og som betales ved hjælp af rater og er betinget i flere år efter anbringelsen (jf. analogt dom af 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, præmis 49).

31 Det følger af det ovenstående med forbehold af den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, at afgiftspligtens indtræden og forfaldet af afgiften med hensyn til en tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede ikke skal betragtes som indtrådt på tidspunktet for spillerformidlingen, men ved udløbet af de perioder, som de af klubben foretagne betalinger vedrører.

32 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 63, sammenholdt med dette direktivs artikel 64, stk. 1, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at afgiftspligtens indtræden og forfaldet af afgiften med hensyn til en agents levering af tjenesteydelser som spillerformidler inden for professionel fodbold som den i hovedsagen omhandlede, som er genstand for betalinger i rater og er betinget i flere år efter spillerformidlingen, skal betragtes som indtrådt på tidspunktet for spillerformidlingen.

Sagsomkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 63 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med dette direktivs artikel 64, stk. 1, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at afgiftspligtens indtræden og forfaldet af afgiften med hensyn til en agents levering af tjenesteydelser som spillerformidler inden for professionel fodbold som den i hovedsagen omhandlede, som er genstand for betalinger i rater og er betinget i flere år efter spillerformidlingen, skal betragtes som indtrådt på tidspunktet for spillerformidlingen.

Underskrifter

*Processprog: tysk.