

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 7. juni 2018 (1)

Sag C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – det fælles merværdiafgiftssystem – anvendelsesområde – afgiftspligtige transaktioner – ydelse mod vederlag – sondring mellem afgiftsfritaget erstatning for tab og afgiftspligtig levering af ydelser mod betaling af en »erstatning««

I. Indledning

1. I denne sag skal Domstolen tage stilling til den momsretlige sondring mellem en betaling for en (afgiftspligtig og afgiftsbelagt) ydelse og betalingen for et økonomisk tab (dvs. en ikke-afgiftspligtig transaktion).

2. Baggrunden er den omstændighed, at bestemmelserne om merværdiafgift ikke lægger afgift på enhver betaling af penge til en afgiftspligtig, men kun på betaling for levering af en vare eller ydelse. Men hvordan skal situationen behandles momsretligt, hvis den kontraktligt aftalte betaling skal finde sted, selv om alle ydelser, der hidtil er blevet leveret, ophører, således at der netop ikke leveres flere ydelser? Hvad vedrører betalingen i et sådant tilfælde? Kan der i så tilfælde stadig være tale om et vederlag for levering af en vare eller ydelse?

3. Domstolen har tidligere behandlet en lignende problemstilling i sin retspraksis vedrørende såkaldte godtgørelser, når der ikke gøres brug af en ydelse, i sagerne Société thermale d'Eugénie-les-Bains (2) og Air France-KLM og Hop!Brit-Air (3). Nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse giver Domstolen mulighed for at videreudvikle denne retspraksis.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Den EU-retlige ramme for sagen udgøres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (4) (herefter »momsdirektivet«).

5. Direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»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

[...]«

6. Artikel 73 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.«

B. Portugisisk ret

7. I portugisisk ret blev momsdirektivets bestemmelser gennemført i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (herefter »momsloven«) ved artikel 1, stk. 1, litra a), og artikel 16, stk. 1, i den affattelse, der finder anvendelse.

III. Tvisten i hovedsagen

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (herefter »MEO«) er et aktieselskab, hvis formål er at etablere, udarbejde, bygge, drive og udnytte telekommunikationsnet og infrastrukturer samt levere telekommunikationstjenester og transportere og sprede telekommunikationssignaler.

9. MEO's levering af tjenesterne (telekommunikation, internet-, tv- og multimedieadgang) er støttet på en kompleks infrastruktur, hvis opbygning og vedligeholdelse indebærer betydelige menneskelige og materielle investeringer. På grundlag af størrelsen af de nødvendige investeringer fastsætter MEO for at kunne levere tjenesterne et (mindste-)antal kontrakter, der skal indgås, for at forretningen kan gøres rentabel.

10. Som led i udøvelsen af sine aktiviteter indgår MEO med sine kunder kontrakter om levering af de nævnte tjenester. I visse kontrakter, som MEO har indgået med sine kunder, bestemmes det, at kunden forpligtes til at være bundet af kontrakten i en minimumsperiode, idet kunden i disse tilfælde tilbydes bestemte reklamefremstød, navnlig fastsættelse af lavere månedlige betalinger.

11. Disse kontrakter indeholder vilkår, hvorefter kunden er forpligtet til at betale et beløb, der svarer til den månedlige betaling multipliceret med antallet af måneder, der resterer for at opfylde bindingsperioden (uden moms) (herefter »godtgørelse«), såfremt MEO som følge af forhold, der skal tilregnes kunden – navnlig som følge af manglende betaling af de skyldige månedlige betalinger i henhold til kontrakten – afmelder tjenesterne, inden den aftalte kontraktmæssige binding ophører.

12. I tilfælde, hvor kunden ikke opfylder sine forpligtelser, oplyser MEO først kunden om, at de skyldige beløb skal betales, og meddeler kunden, at MEO i tilfælde af manglende betaling vil ophæve de aftalte tjenester og opkræve godtgørelse for den manglende overholdelse af bindingsperioden i overensstemmelse med det i kontrakterne fastsatte.

13. Såfremt kunden efter denne meddelelse ikke betaler de skyldige beløb, ophæver MEO endeligt leveringen af de aftalte tjenester. Derefter opkræver MEO den godtgørelse, som denne finder skyldig i henhold til det i kontrakten bestemte, hvilket svarer til »værdien af den månedlige betaling [...] multipliceret med det antal måneder, som mangler for at opfylde denne [bindings]periode«.

14. Normalt opfylder MEO's kunder, henset til risikoen for at skulle betale godtgørelse, kontraktvilkårene og opretholder bindingen i hele minimumsperioden for kontraktens varighed. I de månedlige betalinger, som kunden har betalt i den periode, hvor kontrakterne blev opfyldt, inkluderede sagsøgeren moms, som blev betalt forskriftsmæssigt til staten.

15. Såfremt leveringen ophæves, udsteder MEO derimod regninger til sine misligholdende kunder svarende til godtgørelsen uden momsansættelse og med den udtrykkelige angivelse »ikke momspligtig«. Alene en mindre del af de beløb, der skyldes på grund af misligholdelse, bliver reelt betalt.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (kontoret for store skatteydere) foretog en kontrolundersøgelse hos MEO. Det fremgik af undersøgelsen, at MEO ikke havde betalt moms af den godtgørelse, som denne havde opkrævet af sine kunder i 2012.

17. MEO begrundede navnlig dette med, at de pågældende godtgørelser ikke var momspligtige. I så henseende henviste MEO navnlig til et juridisk responsum, som MEO havde fået udarbejdet af prof. dr. Englisch (universitetet i Münster, Tyskland). Derudover er denne ansættelse uanvendelig i forhold til de forskellige ordninger for afgiftsopkrævning, der er fastsat i CIVA's (momslovens) artikel 78, og Autoridade Tributária's (afgiftsmyndighedens) afgiftsopgørelse er desuden uberettiget, eftersom det opkrævede beløb allerede er inklusive moms.

18. Afgiftsmyndigheden tiltrådte ikke denne argumentation. Godtgørelserne var skyldige som led i betalingsansvaret for køberen af tjenesten og ikke som erstatning for et tab, som leverandøren blev påført. Derfor blev disse godtgørelser omfattet af begrebet tabt fortjeneste og var som sådan momspligtige. Afgiftsmyndigheden fastsatte afgiftsbeløbets størrelse og foretog i overensstemmelse hermed en korrektion på 1 812 195,35 EUR.

19. MEO indgav en administrativ klage herover. Klagen blev afslået ved afgørelse. Sagsøgeren anfægtede denne afgørelse ved en indsigelse indgivet den 23. december 2015, der ikke blev afgjort inden for den fastsatte frist. Herefter anlagde MEO den 20. maj 2016 søgsmål ved Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager, Portugal).

IV. Anmodning om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

20. Ved afgørelse af 8. januar 2017, indgået den 22. maj 2017, har Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager) forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Skal artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 64, stk. 1, artikel 66, litra a), og artikel 73 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at en telekommunikationsoperatør (tv, internet, mobilnet og fastnet) er merværdiafgiftspligtig for opkrævninger af et på forhånd bestemt beløb fra sine kunder, når en kontrakt med forpligtelse til et abonnement af en bestemt varighed (bindingsperiode) ophæves af en årsag, der kan tilregnes kunden, inden denne periode er udløbet, idet dette beløb svarer til værdien af den månedlige grundydelse, som kunden skulle betale i henhold til kontrakten multipliceret med det antal månedlige ydelser, der mangler, indtil bindingsperioden udløber, i et tilfælde, hvor [operatørens levering af tjenesterne allerede er ophørt på det tidspunkt, hvor] det pågældende beløb faktureres, [...] og [dette] uafhængigt af, om beløbet betales, såfremt

a) det kontraktmæssige formål med det fakturerede beløb er at afskrække kunden fra ikke at opfylde den bindingsperiode, som han har forpligtet sig til, og at betale erstatning for det tab, som operatøren lider som følge af misligholdelsen af bindingsperioden – nærmere bestemt for en fratagelse af den fortjeneste, som han ville have opnået, hvis kontrakten havde været gældende indtil afslutningen af den nævnte periode – som følge af aftalen om indgåelse af lavere priser, levering af gratis eller billigere udstyr eller andre tilbud samt som følge af udgifter til reklame og tiltrækning af kunder

b) de kontrakter med bindingsperiode, som blev indgået, gav et højere vederlag til formidlerne end ved de kontrakter uden binding, som disse formidlede, eftersom størrelsen af vederlaget til formidlerne i begge tilfælde (dvs. i kontrakter med og uden binding) blev beregnet på grundlag af størrelsen af den månedlige ydelse, der var fastsat i de formidlede kontrakter

c) det fakturerede beløb i henhold til national ret kan kvalificeres som en bod?

2) Såfremt en eller flere dele af det første spørgsmål ikke foreligger, kan svaret herpå da ændres?»

21. MEO, Den Portugisiske Republik, Irland og Europa-Kommissionen har i sagen ved Domstolen afgivet skriftlige indlæg og deltaget – med undtagelse af Irland – i retsmødet den 26. april 2018.

V. **Bedømmelse**

A. **Antagelse af det præjudicielle spørgsmål til realitetsbehandling og fortolkning af spørgsmålet**

22. Som Domstolen allerede har afgjort, er Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager) en ret i artikel 267 TEUF's forstand og dermed berettiget til at forelægge spørgsmål for Domstolen (5).

23. For så vidt som Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, idet den forelæggende rets bemærkninger er af spekulativ karakter, kan denne opfattelse ikke tiltrædes. Det bemærkes, at der ifølge Domstolens faste praksis er en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at

den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dens genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en brugbar besvarelse af de forelagte spørgsmål (6).

24. Disse betingelser er end ikke tilnærmelsesvis opfyldt i den foreliggende sag. Tværtimod ønsker den forelæggende ret netop svar på spørgsmålet om fortolkningen og anvendelsen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), i et tilfælde med kontraktmæssig godtgørelse. Dette spørgsmål kan uden tvivl antages til realitetsbehandling.

25. Det er dog nærliggende at præcisere det meget lange præjudicielle spørgsmål nærmere. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om en (nu tidligere) kundes betaling af godtgørelsen til MEO skal anses for et vederlag for en ydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

26. Dette er tvivlsomt, eftersom de hidtil kontraktmæssigt leverede tjenester afmeldes, således at MEO slet ikke leverer ydelser mere. På den anden side er det godtgørelsesbeløb, der skal betales, imidlertid af samme størrelse som det oprindeligt aftalte nettovederlag ved levering af ydelserne for at afskrække kunden fra ikke at opfylde den bindingsperiode, som han har forpligtet sig til.

27. Det skal således afklares, om den godtgørelse, kunden betaler, »kun« vedrører godtgørelsen for et økonomisk tab, som MEO lider, eller når alt kommer til alt en afgiftspligtig og afgiftsbelagt ydelse, som MEO leverer til kunden.

B. Retlig bedømmelse

1. Betaling af et vederlag for levering af en vare eller ydelse

28. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er kun visse, udtømmende opregnede transaktioner momspligtige. De to væsentligste afgiftskriterier findes i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c). I henhold hertil er levering af varer og ydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig, når leveringen sker mod vederlag. Momsen skal som en generel forbrugsafgift afgiftsbelaste forbrugerens ydeevne, som kommer til udtryk i hans anvendelse af aktiver til at anskaffe en fordel (levering eller tjenesteydelse) til forbrug (7).

29. Omvendt følger det i denne forbindelse af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), at en betaling af et pengebeløb (dvs. betalingen af et vederlag) ikke i sig selv medfører, at der indtræder en afgiftspligt for modtageren, selv om denne er en afgiftspligtig person. Modtageren skal derimod have foretaget en levering eller leveret en ydelse, hvis modydelse er betalingen af et pengebeløb (8).

30. Det følger af Domstolens praksis, at dette kun er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser (9).

31. Betalinger uden for et sådant retsforhold – der, henset til momsens karakter af generel punktafgift, imidlertid skal fortolkes bredt – fører ikke til en afgiftspligtig transaktion. Der er derfor ikke tale om en ydelse mod vederlag, hvis virksomheden ganske vist modtager en betaling, men pengebeløbet ikke betales af betaleren for en fordel til forbrug (dvs. ikke for en levering eller tjenesteydelse), men af andre grunde (f.eks. af medlidenhed (10)).

32. Det samme princip gælder, når betalingen blot udligner et økonomisk tab, som virksomheden har lidt, som det f.eks. er tilfældet med morarenter (formuetab i form af refinansieringstab på grund af forsinket betaling (11)) eller godtgørelse for tabt fortjeneste som følge af annullation (12). I alle disse tilfælde betales der ganske vist et pengebeløb, men ikke for levering af en vare eller ydelse, som virksomheden har foretaget, men som godtgørelse af de økonomiske følger af en manglende levering af en vare eller ydelse fra virksomhedens side.

33. Reelt betales der i disse tilfælde penge til udligning af et økonomisk tab (pengemæssigt formuetab). Betaling af penge for penge er prototypen på en betaling for en ikke-ydelse (13) (»man kan ikke spise penge« (14)). En sådan betaling kan sidestilles med pengemæssige formuetab (f.eks. erstatning for tabt fortjeneste eller et tab som følge af forsinket betaling), eftersom der heller ikke i dette tilfælde anskaffes en fordel til forbrug, men kun betales passende godtgørelse for en forpurret mulighed for indtjening.

34. Det er derimod uden betydning, hvordan den nationale lovgivning behandler godtgørelsen. Hvorvidt godtgørelsen skal anses for et erstatningskrav uden for kontraktforhold eller en bod, eller om den betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag, er – som Kommissionen og Portugal også påpegede under retsmødet – irrelevant i forhold til bestemmelserne om moms. Vurderingen af, om betalingen af et vederlag sker for en levering af en vare eller ydelse, er et EU-retligt spørgsmål, der skal afgøres uafhængigt af vurderingen i henhold til national ret (15).

2. Domstolens praksis vedrørende lignende »godtgørelser«

35. I forbindelse med såkaldte godtgørelser, compensationer eller erstatninger skal det derfor altid afklares, hvorfor og for hvad de pågældende pengebeløb betales, for at det kan bedømmes, om der er tale om levering af en vare eller ydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c).

36. I dommen i sagen Société thermale d'Eugénie-les-Bains tog Domstolen stilling til en fast godtgørelse for det tab, som hotelejeren lider som følge af, at kunden udebliver (såkaldt depositum). En sådan godtgørelse er ikke vederlaget for en ydelse og er ikke en del af beskatningsgrundlaget for moms (16). Da betaling af depositum for det første ikke udgør det vederlag, som en bestyrer af en hotelvirksomhed modtager som faktisk modydelse for en selvstændig og individualiseret ydelse, der leveres til kunden, og tilbageholdelsen af dette depositum efter kundens annullation for det andet har til formål at afhjælpe konsekvenserne af den manglende opfyldelse af aftalen, er hverken betaling af et depositum eller tilbageholdelsen heraf omfattet af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c) (17).

37. I dommen i sagen Air France-KLM og Hop!Brit-Airfastslog Domstolen derimod, at et luftfartsselskab ikke kan gøre gældende, at den pris, som den udeblevne passager har betalt, og som selskabet har beholdt, udgør en kontraktlig erstatning, der ikke skal pålægges moms (meningen var afgiftsfritaget), fordi den har til formål at afhjælpe det af selskabet lidt tab (18).

38. Domstolen begrundede i det væsentlige dette med, at den pris, som den udeblevne passager betalte, for det første svarede til den fulde pris, der skulle betales. For så vidt som passageren har betalt prisen på billetten, og luftfartsselskabet bekræfter, at der er reserveret en

plads til den pågældende, er salget for det andet bindende og endeligt. Desuden forbeholder luftfartsselskaberne sig retten til at videresælge den ubrugte ydelse til en anden passager uden at være forpligtet til at tilbagebetale prisen til den oprindelige passager. Det følger heraf, at tildelingen af erstatning ville være ubegrundet, idet der ikke foreligger noget tab (19). Det skulle derfor fastslås, at det beløb, som luftfartsselskaberne beholder, ikke har til formål at erstatte et tab, som de har lidt som følge af en passagers udeblivelse, men udgør et vederlag, og dette selv om passageren ikke har gjort brug af transporten (20).

39. Den foreliggende situation ligger midt mellem de to domme. For det første ligger det fast, at der ikke længere leveres ydelser til den misligholdende kunde, når MEO afmelder abonnementerne. Dette har navnlig MEO fremhævet. For det andet er det pengebeløb, der skal betales, imidlertid af nøjagtig samme størrelse som det nettovederlag for ydelserne, der oprindeligt blev aftalt ved kontrakt. Dette har navnlig Kommissionen, Irland og Portugal fremhævet.

40. Til forskel fra de to ovennævnte domme blev der dog i det foreliggende tilfælde leveret tilsvarende ydelser til kunden mod vederlag, hvorved opsigelsen af kontrakten udløser yderligere omkostninger – som er fastsat i kontrakten. I denne forbindelse er det dog – i modsætning til MEO's opfattelse – irrelevant, at kontrakten nu er bragt til ophør. Betalinger efter en kontrakts ophør kan stadig have forbindelse med tidligere ydelser i henhold til kontrakten.

41. Desuden bør godtgørelsen for et økonomisk tab svarende til den tabte fortjeneste normalt altid være lavere end den aftalte nettopris, eftersom der næppe kan være tale om en fortjenstmargen svarende til den aftalte (netto-)modydelse. I reglen er leveringen af en ydelse forbundet med visse omkostninger, der bortfalder, når ydelsen ikke leveres. I så henseende bortfalder i det foreliggende tilfælde f.eks. alle opgaver vedrørende vedligeholdelse og administration for den »misligholdende« kundes vedkommende. Her kan der næppe være tale om en standardiseret erstatning – således som MEO fremførte under retsmødet. Der kan derfor – som Kommissionen og Portugal anførte under retsmødet – med rette sættes spørgsmålstegn ved, hvorfor en kunde, der har gjort brug af ydelsen i 24 måneder, og en kunde, der på grund af afmeldelsen kun har kunnet gøre brug af denne i f.eks. 18 måneder, skal betale det samme beløb, men behandles forskelligt i momsretlig henseende.

3. Løsningsmuligheder i den konkrete sag

42. På denne baggrund er der efter min opfattelse kun to muligheder, der kan komme i betragtning. Enten vedrører godtgørelsen alligevel MEO's tabte fortjeneste og dækker et formuetab hos MEO i form af et pengebeløb. I så fald er der tale om en ikke-afgiftspligtig transaktion.

43. Eller også skal godtgørelsen økonomisk set betragtes som en del af den samlede pris for MEO's levering af de specifikke ydelser, der blot er blevet opdelt i månedlige beløb med henblik på betalingsmåden (som en form for ratebetaling), og hvis restbeløb i tilfælde af misligholdelse af betalingspligten forfalder til øjeblikkelig betaling.

44. Jeg mener i lighed med Kommissionen, Portugal og Irland, at den sidstnævnte tilgang er korrekt. Dels er det fortsat tvivlsomt, hvilket tab der godtgøres med et fast beløb, når det angivelige tab er af samme størrelse som prisen, når ydelsen leveres. Dels står det beløb, som MEO modtager i minimumsperioden for kontraktens varighed, fast, når en sådan kontrakt indgås, uanset den faktiske periode, hvor ydelsen leveres. Dermed foreligger der imidlertid – som Kommissionen korrekt har fremhævet under retsmødet – ikke et tab som følge af det førtidige ophør. MEO modtager det samme (netto-)beløb som ved en opfyldelse af kontrakten. Som Domstolen imidlertid allerede har fastslået, ville »tildelingen af erstatning [...] være ubegrundet, idet der ikke foreligger noget tab« (21).

45. En økonomisk betragtning af MEO's kontraktmæssige konstruktion taler også for denne konklusion. Domstolen har selv anerkendt betydningen af den økonomiske virkelighed i momsretten (22).

46. Ud fra en sådan økonomisk betragtningsmåde er der – i overensstemmelse med Kommissionens, Portugals og Irlands opfattelse – tale om en form for fast pris i form af en kontraktligt fastsat minimumsgodtgørelse. I denne forbindelse gør det i momsretlig henseende ingen forskel, om en kunde over en minimumsperiode på 24 måneder betaler 100 EUR hver måned for en internetforbindelse og skal fortsætte med at betale de 100 EUR, hvis han flytter, inden kontraktperioden udløber (samlet beløb: 2 400 EUR). Resultatet ville være det samme, hvis han betaler 2 400 EUR med det samme og har ret til at bruge internetforbindelsen i op til 24 måneder, medmindre han flytter. I begge tilfælde vedrører kontraktsummen (2 400 EUR) en bestemt ydelse (internetforbindelse), hvis omfang blot ikke er sikkert. Det sidstnævnte gør sig reelt også gældende i forbindelse med enhver anden fast pris.

47. I den foreliggende sag er det blot omfanget af den tidsmæssige brug, der er usikker, men ikke modydelsen for ydelserne. I sidste ende modtager MEO inden for rammerne af kontrakterne med en minimumsperiode altid det samme beløb, uanset i hvilket tidsmæssigt omfang ydelserne herefter i realiteten leveres.

48. I denne forbindelse er »godtgørelsen« ud fra en økonomisk betragtning blot den sidste betaling vedrørende de hidtidige månedlige betalinger. Den dækker i lighed med de forudgående betalinger også kun de hidtil leverede ydelser.

49. Denne økonomiske betragtningsmåde er også i overensstemmelse med formålet med vilkåret, der ifølge den forelæggende ret består i at afskrække kunder fra at ophøre med at betale deres månedlige »rater«. Den omstændighed, at alle udestående »rater« af den faste pris straks forfalder til betaling, har så afgjort denne virkning. Der er reelt tale om en form for bod, der ikke vedrører størrelsen, men derimod (rest-)prisens forfald [vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c)]. På grund af »misligholdelsen« skal kunden betale det udestående beløb for den hidtidige brug af ydelserne med det samme i stedet for i rater. Som Portugal imidlertid med rette har anført, kan betalingsmåden (omgående eller fordelt over flere måneder) ikke ændre ydelsens karakter.

50. Tilsvarende gælder for forskelle i vederlaget til formidlerne af kontrakter. Den momsretlige bedømmelse af ydelsesforholdet mellem kunderne og MEO kan ikke afhænge af den kontraktmæssige udformning af MEO's forhold til tredjeparter. Den højere provision indikerer blot, at MEO formentlig har en højere fortjeneste på kontrakter med en minimumsperiode, eftersom en vis minimumspris for de ydelser, der skal leveres, derved er garanteret, og bekræfter i så henseende den ovenfor anførte økonomiske betragtning af de faktiske omstændigheder.

51. Følgelig er der tale om en ydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2,

stk. 1, litra c).

4. Momsens beregning og beløbsstørrelse

52. Eftersom det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den godtgørelse, der skal vurderes i den foreliggende sag, i de fleste tilfælde ikke bliver betalt, og at skattemyndighederne åbenbart har medregnet moms af den udestående godtgørelse, forekommer det hensigtsmæssigt at vejlede den forelæggende ret om yderligere to elementer.

53. For det første skal den skyldige moms altid beregnes på grundlag af de aftalte eller modtagne beløb (her godtgørelsen). Dette følger af den klare ordlyd af momsdirektivets artikel 73 og artikel 78, litra a). Afgiftsgrundlaget er i henhold hertil det samlede beløb, som leverandøren modtager eller vil modtage, med undtagelse af selve momsen.

54. For det andet har Domstolen flere gange fastslået, at den afgiftspligtige virksomhed »kun« handler som afgiftsopkræver på statens og statskassens vegne (23), eftersom momsen er en indirekte forbrugsskat, som bæres af den endelige forbruger (24). Som konsekvens heraf har Domstolen også flere gange fastslået, at »beskatningsgrundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke [kan] være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger« (25). Såfremt virksomheden ikke bliver betalt af den endelige forbruger, skylder den derfor materielt heller ingen moms.

55. Derfor er en korrektion af virksomhedens afgiftsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 90 obligatorisk (26), såfremt det med tilstrækkelig sikkerhed kan fastslås, at dennes aftalepartner ikke længere vil betale. Hvornår der skal antages at foreligge en sådan tilstrækkelig sikkerhed, er et faktisk spørgsmål, som den nationale ret skal tage stilling til under hensyntagen til den afgiftspligtiges grundlæggende rettigheder og proportionalitetsprincippet på den ene side og statens interesse i en effektiv beskatning på den anden side.

VI. Forslag til afgørelse

56. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer den præjudicielle anmodning, der er blevet forelagt af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift), som følger:

»1) Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF skal fortolkes således, at der indtræder afgiftspligt ved betalingen af et på forhånd bestemt beløb i tilfælde af en førtidig ophævelse af en kontrakt, såfremt betalingen skal anses for vederlag for de allerede leverede ydelser og ikke er begrænset til at godtgøre et lidt formuetab.

2) For denne fortolkning er det irrelevant, at formidleren af sådanne kontrakter med bindingsfrist får et højere vederlag end for kontrakter uden bindingsfrist. Det er ligeledes irrelevant, at beløbet efter national ret skal anses for en bod.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dom af 18.7.2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

3 – Dom af 23.12.2015 (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841).

4 – EUT 2006, L 347, s. 1.

- 5 – Dom af 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, præmis 23-34).
- 6 – Dom af 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, præmis 32), af 30.4.2014, Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 26), af 22.6.2010, Melki og Abdeli (C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 27), og af 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, præmis 19).
- 7 – Jf. f.eks. dom af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23), og af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«).
- 8 – Således udtrykkeligt også dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 18).
- 9 – Jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 19), af 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34), af 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39), og af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14).
- 10 – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17 – »udtryk for sympati«).
- 11 – Dom af 1.7.1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, præmis 8).
- 12 – Dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 35).
- 13 – Ud fra en momsretlig betragtning er penge blot midlet til at anskaffe en fordel til forbrug (forbrugsgode), men er ikke i sig selv en sådan fordel. Eneste undtagelse er køb af samlermønter, hvor det væsentlige ikke længere er den nominelle værdi, men samlerværdien.
- 14 – I den lange version tilskrives dette udsagn en spådom fra creek-indianerne og har følgende ordlyd: »Først når det sidste træ er fældet, den sidste flod forgiftet, og den sidste fisk fanget, vil I indse, at man ikke kan spise penge.«
- 15 – Om den selvstændige fortolkning af EU-retlige begreber jf. bl.a. dom af 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, præmis 22), af 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, præmis 26), og dom af 4.5.2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, præmis 38).
- 16 – Dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 32), jf. i denne retning vedrørende morarenter også dom af 1.7.1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, præmis 8-11).
- 17 – Således udtrykkeligt dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 35).
- 18 – Dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 29).
- 19 – Dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 32 og 33).

- 20 – Dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 34).
- 21 – Dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 34).
- 22 – Dom af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 48 og 49); jf. også generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Soudaço (C-174/14, EU:C:2015:430, punkt 55).
- 23 – Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), jf. også mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).
- 24 – Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), og af 7.11.2013, Tulic? og Plavo?in (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), samt kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21).
- 25 – Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), i samme retning også dom af 15.10.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 30), og af 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, præmis 19), ligeledes generaladvokat Légers forslag til afgørelse MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).
- 26 – Dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 20 ff.), og mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 27).