

Sag C-68/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

8. februar 2023

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

3. november 2022

Sagsøger og revisionsappellant:

M-GbR

Sagsøgt og revisionsindstævnt:

Finanzamt O

Hovedsagens genstand

Moms – direktiv 2006/112 – artikel 30a og 30b – sondring mellem vouchere til ét formål og vouchere til flere formål – afgiftsmæssig behandling af telekort eller voucher-koder til køb af digitalt indhold

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af EU-retten, jf. artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål om fortolkningen af artikel 30a og 30b i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i affattelsen af 27. juni 2016 (herefter: »momsdirektivet«) til præjudiciel afgørelse:

- 1) Foreligger der en voucher til ét formål som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2, når
 - leveringsstedet for de ydelser, som voucheren relaterer sig til, ganske vist er kendt, eftersom de pågældende ydelser skal leveres til slutbrugere på en medlemsstats område,
 - men den juridiske fiktion i momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, første punktum, ifølge hvilken også en overdragelse af voucheren mellem afgiftspligtige personer betragtes som en levering af den ydelse, som voucheren relaterer sig til, indebærer levering af en ydelse på en anden medlemsstats område?
- 2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares benægtende (og der dermed foreligger en voucher til flere formål i den her foreliggende sag): Er momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, første afsnit, hvorefter den faktiske levering af de ydelser til gengæld for en voucher til flere formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, pålægges moms i henhold til momsdirektivets artikel 2, mens hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål ikke er momspligtig, til hinder for en afgiftspligt på et andet grundlag (jf. EU-Domstolens dom i Lebara-sagen af 3. maj 2012 – C-520/10, EU:C:2012:264)?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 2, 9, 30a, 30b, 44 og 58

Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere

Anførte nationale forskrifter

Umsatzsteuergesetz (momslov), navnlig § 3, stk. 13-15, § 3a, stk. 2 og 5 samt § 27, stk. 23

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Mellem sagens parter er det omtvistet, hvorvidt overdragelsen af telekort eller voucher-koder til køb af digitalt indhold, såkaldte X-Cards, er momspligtig.
- 2 Sagsøgeren solgte i afgiftsperioden 2019 (det omtvistede år) via sin netbutik såkaldte X-Cards. Udsteder af de pågældende X-Cards var i det omtvistede år Y, der havde hjemsted i Det Forenede Kongerige. Voucher-koderne gjorde det muligt for køberen at oplade sin X-brugerkonto med en vis pålydende værdi i EUR. Efter

opladningen af kontoen kunne indehaveren af kontoen købe digitalt indhold af Y i den såkaldte X-Store til de der angivne priser.

- 3 Y solgte de såkaldte X-Cards med forskellige landekoder via forskellige mellemhandlere. Kunder med bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland og en tysk X-brugerkonto fik landekoden DE.
- 4 I det omtvistede år erhvervede sagsøgeren sig de såkaldte X-Cards fra to leverandører, som hverken havde hjemsted i Det Forenede Kongerige eller i Tyskland, men i andre medlemsstater. Disse leverandører havde forinden købt kortene af Y. Sagsøgeren indregnede hverken købet af de såkaldte X-Cards hos leverandørerne eller overdragelsen af kortene til sine slutkunder i sine selvangivelser. Sagsøgeren gik i denne forbindelse ud fra, at de såkaldte X-Cards var værdi-vouchere eller vouchere til flere formål.
- 5 Den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed betragtede derimod sagsøgerens transaktioner med de såkaldte X-Cards som afgiftspligtige i Tyskland, eftersom kortene med landekoden DE af Y udelukkende var beregnet på slutkunder med bopæl i indlandet og en tysk brugerkonto. Det taler også for en klassificering af kortene som vare-vouchere eller vouchere til ét formål, at Y markedsførte kortene som sådanne vouchere, og at kortene også af alle andre involverede i den videre ydelseskæde er blevet behandlet sådan.
- 6 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav ikke sagsøgeren medhold i et søgsmål til prøvelse heraf, hvorefter sagsøgeren indgav revisionsanke, som den forelæggende ret skal påkende.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Om det første præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

- 7 En »voucher til ét formål« er en voucher, i forbindelse med hvilken leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren (jf. momsdirektivets artikel 30a, nr. 2). En »voucher til flere formål« er en voucher, der ikke er en voucher til ét formål (jf. momsdirektivets artikel 30a, nr. 3).
- 8 Hver overdragelse af en voucher til ét formål, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne betragtes derimod ikke som en uafhængig transaktion (jf. momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit). I forbindelse med en voucher til flere formål er det omvendt alene den faktiske overdragelse af

de varer eller den faktiske levering af de ydelser, som voucheren relaterer sig til, og ikke forudgående overdragelser af denne voucher, som pålægges moms (jf. momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, første afsnit).

- 9 Såfremt udstederen af en voucher (A) – som i den her foreliggende sag – i eget navn overdrager voucheren til en afgiftspligtig person (B), der har bopæl i en anden medlemsstat, og som på sin side overdrager voucheren i eget navn til endnu en person (C), betragtes såvel overdragelsen af voucheren fra A til B som dennes overdragelse til C således i henhold til momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, som en levering af den ydelse, som voucheren relaterer sig til, mens den (senere) faktiske levering af ydelsen ikke pålægges moms.
- 10 Spørgsmålet er, hvilke konsekvenser for momsdirektivets artikel 30a, nr. 2, der følger af samme direktivs artikel 30b, stk. 1, første afsnit, første punktum. For at der kan siges at foreligge en voucher til ét formål som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2, skal leveringsstedet for den ydelse, som voucheren relaterer sig til, være kendt. Det følger imidlertid af momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, første punktum, at den ydelse, som voucheren relaterer sig til, i tilfælde af flere overdragelser af voucheren betragtes som leveret flere gange.
- 11 Denne fortolkning, der orienterer sig efter ordlyden af momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, første punktum (den første fortolkning) indebærer ganske vist, at en voucher til ét formåls anvendelsesområde reduceres væsentligt for så vidt angår ydelser. Der vil nemlig ikke være tale om en sådan voucher, hvis denne relaterer sig til en ydelse, for hvilken leveringsstedet skal fastlægges i henhold til momsdirektivets artikel 44 (jf. nedenfor, præmis 14 ff.).
- 12 Imidlertid er også en anden fortolkning mulig. For det første kunne ved vurderingen af spørgsmålet om, hvorvidt leveringsstedet for ydelsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2, er kendt, den i momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, første punktum, opstillede juridiske fiktion lades ude af betragtning. I så fald ville en eventuel overdragelse af voucheren til en mellemhandler i en anden medlemsstat være uden betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 30a, nr. 2. For det andet kunne det overvejes, om overdragelsesstedet for så vidt angår en voucher, som relaterer sig til en ydelse, der skal leveres til en slutbruger, også ved en overdragelse mellem to afgiftspligtige personer udgøres af det sted, hvor ydelsen skal leveres til slutbrugeren.

Anvendelse af de to mulige fortolkninger på det foreliggende tilfælde

- 13 For så vidt som sagsøgeren i det omtvistede år solgte de vouchere, som var indeholdt i de såkaldte X-Cards, der relaterede sig til elektronisk leverede ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 58, stk. 1, litra c), opstår spørgsmålet om, hvorvidt der da har været tale om vouchere til ét formål, hvis overdragelse betragtes som en levering af ydelserne. Dette ville kræve, at leveringsstedet for de

ydelse, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende ydelser, var kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren (jf. momsdirektivets artikel 30a, nr.2).

- 14 Spørgsmålet er, hvad kravet om, at leveringsstedet skal være kendt, relaterer sig til. Såfremt kravet alene relaterer sig til salget af en voucher (i form af de såkaldte X-Cards) til slutkunder, er der tale om en voucher til ét formål. Leveringsstedet for den elektroniske ydelse, som voucheren relaterer sig til, fastsættes nemlig ved sin indløsning ikke i henhold til momsdirektivets artikel 44, da den indløsende person, selv hvis denne måtte være en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 og 9, ikke ville optræde i egenskab af en sådan, jf. momsdirektivets artikel 44, eftersom denne person vil have købt den af Y elektronisk leverede ydelse til private formål (jf. hertil dom af 17.3.2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, præmis 39 og 40). Leveringsstedet ved en indløsning ville derfor skulle fastsættes i henhold til momsdirektivets artikel 58, stk. 1, litra c), og det ville ikke give anledning til nogen tvivl, eftersom en indløsning ifølge betingelserne for brug af de såkaldte X-Cards alene er tilladt for slutbrugere, der har bopæl i Tyskland.
- 15 Såfremt de såkaldte X-Cards således var vouchere til ét formål, ville Y i egenskab af udsteder af voucherne ved sin overdragelse af disse til forhandlere mod vederlag, ad elektronisk vej have leveret en ydelse mod vederlag til disse forhandlere i Tyskland. På samme vis ville enhver videre overdragelse (fra leverandørerne til sagsøgeren og fra sagsøgeren til dennes kunder) være en i Tyskland ad elektronisk vej leveret ydelse.
- 16 Såfremt kravet om, at leveringsstedet for ydelsen skal være kendt, derimod også relaterer sig til salget af en voucher mellem erhvervsdrivende, forekommer det tvivlsomt, om der da er tale om en voucher til ét formål. I dette tilfælde ville ved hver enkelt overdragelse fra Y til leverandørerne og fra leverandørerne til sagsøgeren, som ville skulle betragtes som indbyrdes uafhængige, såvel leverandørerne som sagsøgeren ved købet af de såkaldte X-Cards have handlet »i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 44, eftersom de ikke har købt de såkaldte X-Cards med henblik på at indløse dem til deres egen private brug, men med henblik på at videresælge dem inden for rammerne af deres økonomiske virksomhed. Såfremt momsdirektivets artikel 44 skulle finde anvendelse på overdragelsestransaktionerne fra Y til leverandørerne og fra leverandørerne til sagsøgeren, ville leveringsstedet for ydelserne ved overdragelsen fra Y til leverandørerne ikke ligge i Tyskland, hvilket imidlertid ville være tilfældet ved overdragelsen fra leverandørerne til sagsøgeren. Leveringsstedet for ydelserne ville i dette tilfælde ikke være kendt på tidspunktet for Y's udstedelse af voucheren.
- 17 Tredje betragtning til direktiv 2016/1065 kan siges at tale for et bekræftende svar på det første præjudicielle spørgsmål. Af betragtningen fremgår følgende: »I lyset af de nye bestemmelser om leveringsstedet for telekommunikationstjenester, spredningstjenester og elektronisk leverede tjenester, der har fundet anvendelse

siden den 1. januar 2015, er det nødvendigt med en fælles løsning for vouchere for at sikre, at der ikke opstår misforhold for så vidt angår vouchere, der leveres mellem medlemsstaterne. Det er derfor absolut nødvendigt at indføre bestemmelser, der præciserer den momsmæssige behandling af vouchere.« Dette formål ville ikke blive opfyldt, hvis overdragelsen af én og samme voucher har forskellige retsvirkninger afhængigt af, om den pågældende voucher udelukkende sælges via mellemhandlere i Tyskland, via mellemhandlere i det øvrige Unionsområde eller direkte og uden mellemhandlere til slutkunder, som har bopæl i Tyskland.

- 18 Såfremt den første fortolkning (jf. ovenfor, præmis 11) følges, vil sagsøgeren ikke have overdraget vouchere til ét formål. Så vil X i henhold til momsdirektivets artikel 44 have overdraget voucherne på det sted, hvor leverandørerne havde modtaget dem i deres respektive medlemsstater i henhold til den der gældende afgiftssats, mens leverandørernes overdragelser til sagsøgeren i henhold til momsdirektivets artikel 44 vil være sket på det sted, hvor sagsøgeren har bopæl i Tyskland; det samme vil gælde for sagsøgerens overdragelser til sine kunder. Således vil kravet om, at leveringsstedet for de ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende ydelser, er kendt, ikke være opfyldt.
- 19 Ifølge den anden fortolkning (jf. ovenfor, præmis 12) vil der derimod være tale om vouchere til ét formål.

Om det andet præjudicielle spørgsmål

- 20 Såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares benægtende, foreligger der en voucher til flere formål. (jf. momsdirektivets artikel 30a, nr. 3). I dette tilfælde pålægges den faktiske levering af de ydelser til gengæld for en voucher til flere formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, moms, mens hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål ikke er momspligtig (jf. momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, første afsnit).
- 21 Den forelæggende ret lægger til grund, at de i den foreliggende sag omtalte X-Cards ikke skal behandles anderledes i afgiftsmæssig henseende end telefonkort, som var genstand for dom af 3. maj 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Ifølge denne doms præmis 43 leverer en telefonioperatør, der udbyder teletjenester bestående i til en distributør at sælge telefonkort, som dels indeholder alle nødvendige oplysninger til at foretage internationale telefonopkald ved hjælp af en infrastruktur, der er stillet til rådighed af nævnte operatør, dels af distributøren bliver videresolgt i eget navn og for egen regning til slutbrugere, enten direkte eller gennem andre afgiftspligtige personer, såsom grossister og detailhandlere, en teletjeneste mod vederlag til distributøren. Ifølge samme doms præmis 42 er således såvel det oprindelige salg af et telefonkort som dets efterfølgende videresalg afgiftspligtige transaktioner.

- 22 På dette grundlag vil sagsøgerens overdragelse af de såkaldte X-Cards til sine kunder være momspligtig som en ad elektronisk vej leveret ydelse. Det forekommer den forelæggende ret tvivlsomt, at der inden for rammen af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 30a og 30b skulle være intenderet et andet formål, selv om de nævnte bestemmelser skal føre til en fremadgående forskydning af momspligten. Det er efter den forelæggende rets opfattelse uklart, hvilken sammenhæng der er mellem sidste punktum i momsdirektivets artikel 30b, stk. 2. første afsnit, og Domstolens opfattelse i dommen i Lebara-sagen.
- 23 Sagsøgeren kan desuden ved handelen som mellemmand med vouchere til flere formål have leveret ydelser som distributions- eller reklameydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, andet afsnit, der er momspligtige, således at den af sagsøgeren ydede modværdi for overdragelsen af voucherne fra sine leverandører ikke alene kan udgøres af en betaling, men også af en sådan ydelse (byttehandellignende transaktion, jf. dom af 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

ARBEJDSDOKUMENT