

Mål C-68/23

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

8 februari 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

3 november 2022

Klagande:

M-GbR

Motpart:

Finanzamt O

Saken i det nationella målet

Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Artiklarna 30a och 30b – Gränsdragning mellan enfunktionsvouchrar och flerfunktionsvouchrar – Skattemässig behandling av förbetalda kort eller voucherkoder för förvärv av digitalt innehåll

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som hänskjuts för förhandsavgörande

Följande frågor angående tolkningen av artiklarna 30a och 30b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse av den 27 juni 2016 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), hänskjuts till Europeiska unionens domstol för ett förhandsavgörande:

- 1) Ska en voucher anses vara en enfunktionsvoucher, i den mening som avses i artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet, när
 - visserligen den plats för tillhandahållandet av de tjänster som vouchern avser, är känd, såtillvida att dessa tjänster ska tillhandahållas slutkonsumenter på en viss medlemsstats territorium,
 - men när det förhållande som anges i artikel 30b.1 första stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken också överlåtelsen av vouchern mellan beskattningsbara personer anses utgöra ett tillhandahållande av den tjänst som vouchern avser, medför att tjänsten tillhandahålls på en annan medlemsstats territorium?
- 2) Om den första frågan ska besvaras nekande (och det därmed i rättstvisten rör sig om en flerfunktionsvoucher): Utgör artikel 30b.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken det faktiska tillhandahållandet av de tjänster, för vilka den som tillhandahåller dessa mottar en flerfunktionsvoucher som ersättning eller partiell ersättning som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2 i mervärdesskattedirektivet, medan däremot alla föregående överlåtelser av denna flerfunktionsvoucher inte är föremål för mervärdesskatt, ett hinder för en skattskyldighet på annan grund (domstolens dom i målet Lebara av den 3 maj 2012, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 2, 9, 30a, 30b, 44 och 58

Rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG), särskilt 3 § punkterna 13–15, 3a § punkterna 2 och 5 samt 27 § punkt 23

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Parterna tvistar om huruvida en överlåtelse av förbetalda kort eller voucher-koder för förvärv av digitalt innehåll, så kallade X-kort, är föremål för mervärdesskatt.
- 2 Klaganden sålde under taxeringsåret 2019 (det år som målet rör) X-kort via sin onlinebutik. X-korten utgavs under det år som målet rör av Y, som har sitt säte i Förenade kungariket. Med voucherkoderna kunde köparen ladda sitt

användarkonto i X med ett visst nominellt värde i euro. Efter att ha laddat kontot kunde kontohavaren av Y förvärva digitalt innehåll i X-butiken till där angivna priser.

- 3 Y försålde X-kort med olika landskoder via olika mellanmän. För kunder som var bosatta eller hade sin stadigvarande vistelseort i Tyskland och ett tyskt användarkonto för X gällde landskoden DE.
- 4 Under det år som målet gäller inköpte klaganden X-korten från två leverantörer som varken var etablerade i Förenade kungariket eller i Tyskland utan i andra medlemsstater. Dessa hade dessförinnan köpt X-korten av Y. Klaganden tog i sina självdeklarationer varken upp förvärvet av X-korten från leverantörerna eller överlåtelsen av dessa till konsumenterna. Klaganden utgick från att X-korten var värdevoucherar eller flerfunktionsvoucherar.
- 5 Den behöriga skattemyndigheten (Finanzamt O) ansåg däremot att klagandens transaktioner med X-kort var skattepliktiga i Tyskland, eftersom Y:s kort med landskoden DE var avsedda uteslutande för slutanvändare i Tyskland med tyskt användarkonto. Den omständigheten att Y hade salufört korten såsom sådana, och att de i den fortsatta kedjan av transaktioner av alla andra aktörer också hade behandlats så, talar enligt skattemyndigheten också för att korten ska kategoriseras som varukuponger eller enfunktionsvoucherar.
- 6 Finanzgericht (skattedomstolen) ogillade den talan som hade väckts mot skattemyndighetens beslut, varpå klaganden överklagade detta avgörande till högsta instans, det vill säga den hänskjutande domstolen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Den första tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

- 7 En enfunktionsvoucher är en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, liksom den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern (artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet). En flerfunktionsvoucher är en voucher av en annan typ än en enfunktionsvoucher (artikel 30a.3 i mervärdesskattedirektivet).
- 8 Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska betraktas som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. Det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna ska inte betraktas som en självständig transaktion (artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet). Omvänt är en flerfunktionsvoucher föremål för

mervärdesskatt endast vid det faktiska överlämnandet av de varor eller det faktiska tillhandahållandet av de tjänster som den avser men inte vid föregående överlåtelser av denna voucher (artikel 30b.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet).

- 9 Om – som i förevarande fall – utställaren av en voucher (A) överlåter vouchern i eget namn till en beskattningsbar person som är bosatt i en annan medlemsstat (B), vilken i sin tur i eget namn överlåter denna till en tredje person (C), så ska således enligt artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet såväl överlåtelsen av vouchern från A till B som överlåtelsen från B till C ses som ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, medan det (senare) faktiska tillhandahållandet av tjänsterna inte ska beskattas.
- 10 Frågan är nu vilken verkan som artikel 30b.1 första stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet har för artikel 30a.2 i samma direktiv. För att det ska anses röra sig om en enfunktionsvoucher, i den mening som avses i artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet, måste platsen för den tjänst som vouchern avser vara känd. Vid flera överlåtelser av en voucher följer dock av artikel 30b.1 första stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet att den tjänst som vouchern avser ska anses ha tillhandahållits vid flera tillfällen.
- 11 Denna tolkning som utgår från lydelsen av artikel 30b.1 första stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet (den första tolkningen) skulle dock innebära att tillämpningsområdet för en enfunktionsvoucher med avseende på tillhandahållande av tjänster krymper i betydande grad. Det är nämligen inte fråga om en sådan voucher om den avser en tjänst i fråga om vilken platsen för tillhandahållandet ska fastställas med tillämpning av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (se nedan punkt 14 och följande punkter).
- 12 En annan tolkning är emellertid också möjlig. För det första skulle man, vid bedömningen av huruvida platsen för tillhandahållandet av en tjänst i enlighet med artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet är känd, kunna bortse från det förhållande som anges i artikel 30b.1 första stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet. En eventuell överlåtelse av vouchern till en mellanman i en annan medlemsstat skulle i så fall sakna betydelse för tillämpningen av artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet. För det andra skulle det kunna övervägas om inte platsen för tillhandahållandet av överlåtelsen i fråga om en voucher som avser en tjänst som ska tillhandahållas en slutkonsument också vid överlåtelse mellan två beskattningsbara personer är den plats där slutkonsumenterna tillhandahålls tjänsten.

Tillämpning på förevarande fall av de båda tänkbara tolkningarna

- 13 Om klaganden under det år som målet rör sålde på elektronisk väg tillhandahållna tjänster genom vouchrar i form av X-kort, i den mening som avses i artikel 58 första stycket led c i mervärdesskattedirektivet, uppkommer frågan huruvida det därvid rörde sig om enfunktionsvouchrar i fråga om vilka överlåtelsen ska anses

vara ett tillhandahållande av tjänster. För detta måste platsen för tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa transaktioner, vara känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern (artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet).

- 14 Den fråga som ställs är vad som avses med kravet att platsen för tillhandahållandet måste vara känd. Om det bara gäller den plats där försäljningen av en voucher (i form av ett X-kort) till slutanvändare sker, så är det en enfunktionsvoucher. Platsen för den elektroniska tjänst som vouchern avser kan vad gäller dess inlösen nämligen inte fastställas i enlighet med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den person som löser in vouchern, även om denne i sig skulle vara en beskattningsbar person, i den mening som avses i artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet, inte agerar som sådan, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, på grund av att den tjänst som Y tillhandahållit på elektronisk väg avser privata ändamål (se dom av den 17 mars 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, punkterna 39 och 40). Platsen för tillhandahållandet vid inlösen skulle därför fastställas i enlighet med artikel 58 första stycket led c i mervärdesskattedirektivet och skulle vara känd, eftersom en inlösen av X-kort enligt villkoren för dess användning endast får ske av slutkonsumenter som är bosatta i Tyskland.
- 15 Om X-korten i enlighet med detta skulle vara enfunktionsvouchrar, så skulle Y i egenskap av utställare av vouchrarna mot vederlag på elektronisk väg ha tillhandahållit nämnda personer en tjänst i Tyskland genom att mot vederlag ha överlåtit X-korten till återförsäljare. Likaså skulle varje ytterligare överlåtelse (från leverantörerna till klaganden och från klaganden till dess kunder) utgöra en i Tyskland på elektronisk väg tillhandahållen tjänst.
- 16 Om kravet är att platsen för tillhandahållandet måste vara känd även när det gäller försäljningen av en voucher mellan företagare, kan det ifrågasättas om det här rör sig om en enfunktionsvoucher. I sådant fall skulle – vid Y:s överlåtelse till leverantörerna, som varje gång ska ses som separat transaktion, samt vid överlåtelsen från leverantörerna till klaganden – både leverantörerna och klaganden vid förvärvet av X-korten ha agerat ”som företagare”, i den mening som avses i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de inte förvärvade X-korten för att lösa in dem för egna privata syften utan för att vidareförsälja dem inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Om artikel 44 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på Y:s överlåtelsetransaktioner till leverantörerna och från leverantörerna till klaganden, så skulle platsen för tillhandahållandet vid Y:s överlåtelse till leverantörerna inte befinna sig i Tyskland, vilket den dock skulle göra vid överlåtelsen från leverantörerna till klaganden. Platsen för tillhandahållandet skulle i sådant fall inte ha varit känd när Y utställde vouchern.
- 17 Skäl 3 i direktiv 2016/1065 skulle kunna tala för ett jakande svar på den första tolkningsfrågan. Där anges följande: ”Mot bakgrund av de nya reglerna om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och

tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg som gäller sedan den 1 januari 2015 krävs en gemensam lösning för vouchrar för att säkerställa att det inte uppstår diskrepanser vad gäller vouchrar som överläts mellan medlemsstater. Det är därför avgörande att det införs regler som klargör behandlingen i mervärdesskattehänseende av vouchrar.” Detta syfte skulle förfelas om överlåtelsen av en och samma voucher medförde olika rättsliga konsekvenser beroende på om den försäljs uteslutande via mellanmän i Tyskland, via mellanmän med säte inom det övriga unionsterritoriet eller direkt utan mellanman till konsumenter som är bosatta i Tyskland.

- 18 Om man följer den första tolkningen (se punkt 11 ovan) har klaganden inte överlåtit några enfunktionsvouchrar. I detta fall skulle X i enlighet med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ha överlåtit vouchrarna på den plats där leverantörerna mottog dem i sina respektive medlemsstater med där gällande skattesats, medan leverantörernas överlåtelse till klaganden i enlighet med artikel 44 i mervärdesskattedirektivet skulle tillhandahållas på klagandens bosättningsort i Tyskland. Samma sak skulle gälla för klagandens överlåtelser till sina kunder. Därmed skulle kravet inte vara uppfyllt att den plats är känd där de tjänster som vouchern avser tillhandahålls, liksom heller inte platsen för den mervärdesskatt som klaganden är skyldig att betala.
- 19 Enligt den andra tolkningen (se punkt 12 ovan) skulle det däremot röra sig om enfunktionsvouchrar.

Den andra tolkningsfrågan

- 20 Om den första tolkningsfrågan ska besvaras nekande rör det sig här om en flerfunktionsvoucher (artikel 30a.3 i mervärdesskattedirektivet). I detta fall är det faktiska tillhandahållandet av de tjänster, för vilka tillhandahållaren mottar en flerfunktionsvoucher som ersättning eller partiell ersättning föremål för mervärdesskatt, medan däremot alla föregående överlåtelser av denna flerfunktionsvoucher inte är föremål för mervärdesskatt (artikel 30b.2 första meningen i mervärdesskattedirektivet).
- 21 Den hänskjutande domstolen utgår från att de här aktuella X-korten i mervärdesskattehänseende inte ska behandlas på annat sätt än telefonkort, vilka var föremål för domen av den 3 maj 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Enligt punkt 43 i denna dom genomför en teleoperatör, som erbjuder telekommunikationstjänster som består i försäljning till en distributör av telefonkort som innehåller alla uppgifter som är nödvändiga för att ringa internationella samtal med hjälp av den infrastruktur som ställs till förfogande av nämnda operatör, och där distributören, i eget namn och för egen räkning, säljer korten vidare till slutkonsumenter, antingen direkt eller genom andra skattskyldiga personer, såsom grossister och detaljister, ett tillhandahållande av telekommunikationstjänster mot vederlag till distributören. Enligt punkt 42 i domen i målet Lebara är således både den ursprungliga försäljningen av ett

telefonkort och dess senare vidareförsäljning genom en mellanman beskattningsbara transaktioner.

- 22 På denna grundval skulle klagandens överlåtelse av X-korten till sina kunder beskattas som en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg. Det förefaller den hänskjutande domstolen tvivelaktigt att detta skulle ändras genom den ordning som anges i artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet, trots att dessa bestämmelser medför ett tidigareläggande av beskattningen. Hur det sista satsledet i artikel 30b.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet förhåller sig till domstolens åsikt i domen i målet Lebara är enligt den hänskjutande domstolens åsikt oklart.
- 23 Dessutom skulle klaganden genom mellanhandeln med flerfunktionsvouchrar kunna ha tillhandahållit Y distributions- eller marknadsföringstjänster, i den mening som avses i artikel 30b.2 andra meningen i mervärdesskattedirektivet, vilka är föremål för mervärdesskatt, varför klagandens motprestation för sina leverantörers överlåtelse av vouchrarna skulle kunna utgöras inte endast av en betalning utan också av en sådan tjänst (bytesliknande transaktion, se dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

ARBETS-DOKUMENT