



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

18. april 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 30a og 30b – elektronisk leverede vouchere – vouchere til ét formål og vouchere til flere formål – forudbetalte kort eller voucher-koder, der er beregnet til køb af digitalt indhold, og som er påført en »lande«-identifikator, der kun gør det pågældende digitale indhold tilgængeligt i den omhandlede medlemsstat«

I sag C-68/23,

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 3. november 2022, indgået til Domstolen den 8. februar 2023, i sagen

M-GbR

mod

Finanzamt O,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, O. Spineanu-Matei, samt dommerne S. Rodin og L.S. Rossi (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- M-GbR ved Rechtsanwalt A. Kratzsch,
- den tyske regering ved J. Möller og A. Hoesch, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved F. Behre og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

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 30a og 30b i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5. december 2017 (EUT 2017, L 348, s. 7) (herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem det tyske civilretlige selskab M-GbR og de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder vedrørende kvalificeringen af og pålæggelsen af merværdiafgift (moms) på salg af forudbetalte kort eller voucher-koder anvendt til køb af digitalt indhold i en onlinebutik.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Første til tredje og sjette til tiende betragtning til Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere (EUT 2016, L 177, s. 9) har følgende ordlyd:
 - »(1) [Direktiv 2006/112/EF] fastsætter bestemmelser om tid og sted for levering af varer og ydelser, afgiftsgrundlaget, merværdiafgiftens (momsens) forfald og fradragsret. Disse bestemmelser er imidlertid ikke tilstrækkeligt klare eller omfattende til at sikre konsekvens i afgiftsbehandlingen af transaktioner, der indebærer vouchere, og det i et omfang, der har uønskede følger for et velfungerende indre marked.
 - (2) Med henblik på at sikre en sikker og ensartet behandling, overensstemmelse med principperne om en generel forbrugsafgift, der er direkte proportional med varernes og ydelsernes pris, undgå inkonsekvens, konkurrencefordrejning, dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse samt for at mindske risikoen for afgiftsunddragelse er der behov for specifikke bestemmelser for den momsmæssige behandling af vouchere.
 - (3) 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.

[...]

- (6) For klart at kunne identificere, hvad der udgør en voucher med hensyn til moms, og for at skelne mellem vouchere og betalingsinstrumenter er det nødvendigt at definere vouchere, som kan antage fysisk eller elektronisk form, samt tage hensyn til deres væsentligste egenskaber, navnlig karakteren af de rettigheder, der følger af voucheren, og forpligtelsen til at acceptere den som modværdi for en levering af varer eller ydelser.
 - (7) Den momsmæssige behandling af transaktioner i tilknytning til vouchere afhænger af voucherenes specifikke karakter. Det er derfor nødvendigt at skelne mellem forskellige typer af vouchere og at fastlægge disse sondringer i EU-lovgivningen.
 - (8) Når den momsmæssige behandling, der kan henføres til den bagvedliggende levering af varer eller ydelser, kan bestemmes med sikkerhed allerede ved udstedelsen af en voucher til ét formål, bør momsen opkræves for hver overdragelse, herunder ved udstedelsen af voucheren til ét formål. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål [...] bør ikke betragtes som en uafhængig transaktion. For vouchere til flere formål er det nødvendigt at præcisere, at momsen bør opkræves, når de varer eller ydelser, som voucheren henviser til, leveres. På denne baggrund bør enhver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål ikke pålægges moms.
 - (9) For vouchere til ét formål, der kan blive afgiftspålagt ved overdragelse, herunder ved udstedelsen af voucheren til ét formål af en afgiftspligtig person, der handler i eget navn, betragtes hver overdragelse, herunder udstedelsen af den pågældende voucher, som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren til ét formål relaterer sig til. En sådan afgiftspligtig person er i så fald i henhold til artikel 73 i direktiv 2006/112/EF nødt til at angive momsen for den modværdi, der er modtaget for voucheren til ét formål. Når vouchere til ét formål derimod udstedes eller distribueres af en afgiftspligtig person, der handler i en anden persons navn, anses den pågældende afgiftspligtige person ikke for at have deltaget i den bagvedliggende levering.
 - (10) Det vil kun være formidlingstjenesterne eller en særskilt levering af ydelser, såsom distributions- eller reklameydelser, der pålægges moms. Når en afgiftspligtig person, der ikke handler i eget navn, modtager en særskilt modværdi for overdragelsen af en voucher, bør denne modværdi derfor være afgiftspligtig i henhold til den almindelige momsordning.«
- 4 Det fremgår af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), at levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.
- 5 Direktivets artikel 30a bestemmer:
- »I dette direktiv forstås ved:
- 1) »voucher«: et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument

2) »voucher til ét formål«: en voucher, hvor 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

3) »voucher til flere formål«: en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.«

6 Det nævnte direktivs artikel 30b er sålydende:

»1. 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 til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.

Hvis overdragelsen af en voucher til ét formål foretages af en afgiftspligtig person, der handler i en anden afgiftspligtig persons navn, betragtes denne overdragelse som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn den afgiftspligtige person handler.

Hvis leverandøren af varerne eller ydelserne ikke er den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren dog for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til.

2. Den faktiske overdragelse af de varer eller 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 artikel 2, mens hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål ikke er momspligtig.

Hvis voucheren til flere formål overdrages af en anden afgiftspligtig person end den afgiftspligtige person, der foretager den momspligtige transaktion i henhold til første afsnit, pålægges enhver levering af ydelser, der kan identificeres, såsom distributions- eller reklameydelser, moms.«

7 Direktivets artikel 44 fastsætter:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

8 Momsdirektivets artikel 58 bestemmer:

»1. Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser til en ikkeafgiftspligtig person er det sted, hvor denne person er etableret, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[...]

c) elektronisk leverede tjenesteydelser, navnlig de i bilag II omhandlede tjenesteydelser.

Når leverandøren af en ydelse og kunden kommunikerer via elektronisk post, betyder dette ikke i sig selv, at den leverede ydelse er en elektronisk leveret tjenesteydelse.«

9 Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»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.«

10 Direktivets artikel 73a bestemmer:

»Med forbehold af artikel 73 er afgiftsgrundlaget for levering af varer eller ydelser, der foretages mod en voucher til flere formål, det samme som den modværdi, der er betalt for voucheren, eller i mangel af oplysninger om denne modværdi den pengeværdi, der er angivet på selve voucheren til flere formål eller i den tilhørende dokumentation, med fradrag af momsbeløbet for de leverede varer eller ydelser.«

11 Det fremgår af det nævnte direktivs artikel 410a, at direktivets artikel 30a, 30b og 73a kun finder anvendelse på vouchere, der udstedes efter den 31. december 2018.

Tysk ret

12 § 3, stk. 13-15, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) er affattet på følgende måde:

»13. En voucher (til ét eller flere formål) er et instrument, med hensyn til hvilket

- 1) der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modydelse for en levering eller en anden tjenesteydelse, og
- 2) genstanden for leveringen, den anden tjenesteydelse eller identiteten på den leverende erhvervsdrivende er angivet på selve instrumentet eller i tilhørende dokumentation, herunder betingelserne for brug af dette instrument.

Instrumenter, der kun giver ret til et afslag i prisen, er ikke vouchere som omhandlet i første punktum.

14. En voucher som omhandlet i stk. 13, for hvilken stedet for den levering eller den anden tjenesteydelse, som voucheren relaterer sig til, samt den afgift, der skal betales for disse transaktioner, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren, er en voucher til ét formål. Når en erhvervsdrivende overdrager en voucher til ét formål i eget navn, anses overdragelsen af voucheren for en levering af de varer eller den anden tjenesteydelse, som voucheren relaterer sig til. [...] Den faktiske levering af varerne eller af den anden tjenesteydelse, for hvilke en voucher til ét formål accepteres som modværdi, anses ikke for en særskilt transaktion i de tilfælde, der er omhandlet i andet til fjerde punktum.

15. En voucher som omhandlet i stk. 13, der ikke er en voucher til ét formål, er en voucher til flere formål. Den faktiske levering af varerne eller af den anden tjenesteydelse, for hvilke den leverende

erhvervsdrivende accepterer en voucher til flere formål som hel eller delvis modværdi, pålægges moms i henhold til § 1, stk. 1, hvorimod enhver forudgående overdragelse af denne voucher til flere formål ikke er momsplichtig.«

13 UStG's §3a, stk. 2 og 5, har følgende ordlyd:

»2. Med forbehold af stk. 3-8 [...] anses en anden tjenesteydelse, der udføres for en erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed, for leveret på det sted, hvor modtageren driver sin virksomhed.

[...]

5. Såfremt modtageren af en af de andre tjenesteydelser, der er omhandlet i stk. 2,

1) ikke er en erhvervsdrivende, for hvis virksomhed tjenesteydelsen leveres, [...] anses den anden tjenesteydelse for leveret på det sted, hvor modtageren af tjenesteydelsen har sin bopæl, sit sædvanlige opholdssted eller sit hjemsted.

Andre tjenesteydelser som omhandlet i første punktum er:

[...]

3) andre tjenesteydelser, der leveres ad elektronisk vej.«

14 UStG's § 27, stk. 23, fastsætter:

»§ 3, stk. 13-15[...], finder første gang anvendelse på vouchere, der udstedes efter den 31. december 2018.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 I 2019, som udgør den omtvistede afgiftsperiode, solgte M-GbR via sin onlinebutik forudbetalte kort eller voucher-koder, der gjorde det muligt at fylde penge på »brugerkonti« beregnet til køb af digitalt indhold i onlinebutikken X (herefter »butikken X«).

16 Med disse kort, benævnt »X-Cards«, kunne køberne fylde penge med en vis pålydende værdi i euro på konti, der gjorde det muligt at anvende butikken X (herefter »X-brugerkonto«). Efter påfyldning af penge på en sådan konto kunne indehaveren heraf købe digitalt indhold i butikken X, som blev drevet af selskabet Y med hjemsted i Det Forenede Kongerige, til de i butikken angivne priser.

17 Y var ansvarlig for udstedelsen af X-Cards og solgte dem i Den Europæiske Union med forskellige »lande«-koder via forskellige mellemmand. De X-Cards, der havde »lande«-koden DE, var udelukkende beregnet til kunder, som både havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland og en tysk X-brugerkonto.

18 I henhold til de betingelser for anvendelse af X-voucher-koderne, som Y offentliggjorde på butikken X, skulle kunderne i forbindelse med oprettelsen af en X-brugerkonto give nøjagtige oplysninger, der gjorde det muligt at fastslå deres bopælssted eller deres sædvanlige opholdssted. I M-GbR's onlinebutik var det ligeledes angivet, at en kunde, der ville fylde penge på sin

X-brugerkonto, forinden skulle finde ud af, i hvilket land denne konto var registreret, og at kunderne – henset til den strenge landeadskillelse, der gjaldt for X-Cards – kun kunne aktivere kreditter, der faktisk var beregnet til det land, som svarede til deres X-brugerkonto.

- 19 I 2019 købte M-GbR X-Cards, der var blevet udstedt af Y, gennem leverandører, L 1 og L 2, som havde hjemsted i andre medlemsstater end Tyskland og Det Forenede Kongerige. M-GbR anførte i sine afgiftsangivelser, at X-Cards var vouchere til flere formål som omhandlet i UStG's § 3, stk. 15, for så vidt som slutkundens bopæl eller sædvanlige opholdssted ikke var kendt med sikkerhed på tidspunktet for salget af disse kort. Den landeidentifikator, som Y knyttede til hver voucher, var ikke tilstrækkelig til med sikkerhed at fastslå stedet for leveringen af tjenesteydelserne som omhandlet i UStG's § 3a, stk. 5, eftersom Y ikke kontrollerede kundeoplysningerne i forbindelse med oprettelsen af X-brugerkontiene og i forbindelse med deres efterfølgende anvendelse. Desuden havde et stort antal kunder med bopæl uden for det tyske område åbnet en tysk X-brugerkonto, navnlig på grund af prisfordele, og ligeledes købt X-Cards af M-GbR med »lande«-koden DE.
- 20 Efter en afgiftskontrol fandt de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder, at X-Cards udgjorde vouchere til ét formål, eftersom de udelukkende kunne anvendes af kunder, der var bosiddende i Tyskland, og som havde en tysk X-brugerkonto, således at leveringsstedet som omhandlet i UStG's § 3a, stk. 5, var beliggende i Tyskland. Den omstændighed, at visse kunder eventuelt har kunnet omgå de af Y fastsatte betingelser for anvendelse af disse kort ved bevidst at angive urigtige oplysninger eller ved at skjule deres Internet Protocol-adresse (IP-adresse), var ikke afgørende med henblik på den afgiftsmæssige kvalificering af de nævnte kort som vouchere til ét formål. Skatte- og afgiftsmyndighederne fandt endvidere, at såvel Y som de øvrige mellemmand havde anset X-Cards'ene for sådanne vouchere. De nævnte myndigheder fastsatte derfor et acontobeløb af den moms, som M-GbR skulle betale.
- 21 Eftersom det søgsmål, som sidstnævnte selskab havde anlagt til prøvelse af fastsættelsen af dette acontobeløb, blev forkastet i første instans som ugrundet, har selskabet iværksat revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som er den forelæggende ret.
- 22 M-GbR har i appelskriftet påberåbt sig en tilsidesættelse af UStG's § 3, stk. 13-15, og er af den opfattelse, at X-Cards er vouchere til flere formål, hvis overdragelse ikke er momsplichtig. På tidspunktet for denne overdragelse er tjenesteydelsen ikke tilstrækkeligt bestemt, således at den passende momssats ikke kan fastsættes.
- 23 Den forelæggende ret ønsker oplysninger om fortolkningen af momsdirektivets artikel 30a og 30b i sammenhæng med en kæde af afgiftspligtige personer, der er etableret i forskellige medlemsstater.
- 24 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om det i en sådan sammenhæng på tidspunktet for udstedelsen af X-Cards'ene kan lægges til grund, at stedet for den til voucheren relaterede levering af de elektronisk leverede ydelser til slutkunderne er kendt, således at voucheren kan anses for en voucher til ét formål som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2). Såfremt dette er tilfældet, vil det nævnte sted skulle fastlægges i overensstemmelse med direktivets artikel 58, stk. 1, litra c), og således svare til det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, dvs. i det foreliggende tilfælde Tyskland. Den forelæggende ret har anført, at den snarere hælder til denne fortolkning af bestemmelserne i det nævnte direktiv, og at den er tilbøjelig til at forkaste revisionsanken, henset

ligeledes til tredje betragtning til direktiv 2016/1065, der nævner formålet om at undgå et misforhold i forbindelse med behandlingen af vouchere, alt efter om de sælges direkte til slutkunderne eller via mellemmand. Den forelæggende ret har imidlertid medgivet, at en anden fortolkning af dette direktivs bestemmelser er mulig.

- 25 Ifølge den forelæggende ret er det således tænkeligt i den omhandlede transaktionskæde at anse hver enkelt overdragelse af X-Cards mellem afgiftspligtige personer for en levering af tjenesteydelser. I en sådan situation følger det af momsdirektivets artikel 44, at leveringsstedet for de ydelser, som Y leverede til L 1, og som L 1 leverede til L 2, er beliggende i hver af de medlemsstater, hvor den afgiftspligtige person, til fordel for hvem disse ydelser blev leveret, er etableret, mens leveringsstedet for den ydelse, som L 2 leverede til M-GbR, er beliggende i Tyskland. I et sådant tilfælde, som kunne følge af fortolkningen af dette direktivs artikel 30b, stk. 1, første afsnit, er betingelsen om, at leveringsstedet og momsen skal være kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren, for at den kan kvalificeres som en voucher til ét formål, ikke opfyldt. Revisionsanken ville i givet fald skulle tages til følge.
- 26 For det andet og for det tilfælde, at de omhandlede vouchere skal anses for vouchere til flere formål, hvis overdragelse forud for den faktiske levering af den underliggende tjenesteydelse ikke er momspligtig, ønsker den forelæggende ret oplyst, om denne løsning er i strid med den, som Domstolen nåede frem til i dom af 3. maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Det fremgår nemlig af den nævnte dom, at såvel det oprindelige salg af et forudbetalt telefonkort som mellemmands efterfølgende videresalg heraf er afgiftspligtige transaktioner. Med udgangspunkt i, at X-Cards'ene ikke skal behandles anderledes end sådanne forudbetalte telefonkort i momsmæssig henseende, har den forelæggende ret anført, at det ikke fremgår klart for den, hvorledes momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, første afsnit, in fine, kan forenes med løsningen i den nævnte dom. Den udelukker desuden ikke, at M-GbR kan have leveret distributions- eller reklameydelser til Y som omhandlet i momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, andet afsnit, hvilke tjenesteydelser er momspligtige.
- 27 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »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 ([dom af 3.5.2012, Lebara,] C-520/10, EU:C:2012:264)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 28 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 30a og artikel 30b, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at kvalificeringen af en voucher som en »voucher til ét formål« som omhandlet i dette direktivs artikel 30a, nr. 2), afhænger af den omstændighed, at stedet for den til voucheren relaterede levering af tjenesteydelser til de endelige forbrugere er kendt på tidspunktet for udstedelsen af denne voucher, og dette selv når de successive overdragelser af en sådan voucher mellem afgiftspligtige personer – der handler i eget navn og er etableret på andre medlemsstaters område end den, hvor disse endelige forbrugere befinder sig – i henhold til nævnte direktivs artikel 30b, stk. 1, første afsnit, giver anledning til levering af tjenesteydelser, der foretages på disse andre medlemsstaters område.
- 29 Det skal indledningsvis bemærkes, at hverken Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) eller direktiv 2006/112 i den affattelse, der var gældende før de af direktiv 2016/1065 følgende ændringer, indeholdt særlige bestemmelser med hensyn til opkrævning af moms, der regulerede de momspligtige transaktioner, i forbindelse med hvilke der blev anvendt vouchere.
- 30 Således som det fremgår af første til tredje betragtning til direktiv 2016/1065, var det med henblik på at afhjælpe de forskellige løsninger, som medlemsstaterne havde valgt, og som bl.a. kunne skabe situationer med dobbeltafgiftspålæggelse eller ingen afgiftspålæggelse, og i lyset af de nye bestemmelser om leveringsstedet for telekommunikationstjenester, spredningstjenester og elektronisk leverede tjenester, der havde fundet anvendelse siden den 1. januar 2015, at EU-lovgiver vedtog dette direktiv, som ændrer direktiv 2006/112 ved i sidstnævntes tekst at indsætte bl.a. artikel 30a og 30b, der har fundet anvendelse siden den 1. januar 2019, med henblik på at præcisere den momsmæssige behandling af vouchere.
- 31 Det fremgår således af momsdirektivets artikel 30a, nr. 1), at der i dette direktiv ved voucher forstås »et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument«.
- 32 I det foreliggende tilfælde hviler det første præjudicielle spørgsmål på den forudsætning, at de forudbetalte X-Cards, som Y udsteder i overensstemmelse med de af selskabet fastsatte betingelser for anvendelse, og som er påført identifikatoren for det land, hvor den endelige forbruger kan købe digitalt indhold, der sælges i onlinebutikken X, som drives af Y, opfylder denne definition af en voucher. Ingen af de berørte, der har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen, har anfægtet denne forudsætning for den præjudicielle forelæggelse, hvilket er væsentligt at bemærke.
- 33 Når dette er sagt, sonderer momsdirektivets artikel 30a, nr. 2) og 3), mellem og definerer to typer vouchere, nemlig vouchere »til ét formål« og vouchere »til flere formål«.

- 34 I henhold til nr. 3) i nævnte artikel 30a er en »voucher til flere formål« en voucher, der ikke er en voucher til ét formål. Begrebet »voucher til flere formål« er derfor et opsamlingsbegreb, således at det med henblik på afgørelsen af, om et bestemt instrument henhører under det ene eller det andet begreb, først skal undersøges, om dette instrument opfylder definitionen af »voucher til ét formål« (jf. i denne retning dom af 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, præmis 28).
- 35 I henhold til det nævnte direktivs artikel 30a, nr. 2), er en »voucher til ét formål« en »voucher, hvor 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«. Det fremgår af selve ordlyden af denne bestemmelse, at det nævnte begreb omfatter de vouchere, hvis afgiftsmæssige behandling kan fastlægges på tidspunktet for deres udstedelse.
- 36 Kvalificeringen af en voucher som en »voucher til ét formål« hviler således på opfyldelsen af to kumulative betingelser, der stilles »på tidspunktet for udstedelsen« af voucheren. På det nævnte tidspunkt skal dels leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, dels den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, være kendt. Når den afgiftsmæssige behandling af en voucher derimod ikke kan fastlægges allerede på tidspunktet for udstedelsen heraf, kan denne voucher ikke kvalificeres som en »voucher til ét formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2).
- 37 I henhold til momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, betragtes hver overdragelse af en voucher til ét formål, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.
- 38 Formålet med nævnte artikel 30b, stk. 1, første afsnit, består således i at fastsætte specifikke regler for afgiftspåleggelse, når en voucher til ét formål er genstand for en eller flere overdragelser mellem afgiftspligtige personer, der handler i eget navn, herunder – således som det fremgår af ottende og niende betragtning til direktiv 2016/1065 – ved udstedelsen af denne voucher til ét formål, idet den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en sådan voucher fra den endelige forbruger i momsmæssig henseende ikke betragtes som en transaktion, der er uafhængig af disse overdragelser.
- 39 Det fremgår imidlertid klart af ordlyden af denne bestemmelse, at bestemmelsen kun finder anvendelse på instrumenter, der i henhold til momsdirektivet opfylder definitionen af »vouchere til ét formål«, således som definitionen følger af direktivets artikel 30a, nr. 2).
- 40 Anvendelsen af bestemmelserne i det nævnte direktivs artikel 30b, stk. 1, første afsnit, kan derfor ikke rejse tvivl om de i direktivets artikel 30a, nr. 2), fastsatte betingelser – således som de er blevet beskrevet i nærværende doms præmis 36 – der fører til, at et instrument kvalificeres som »voucher til ét formål« på tidspunktet for dets udstedelse.
- 41 Denne vurdering bekræftes af de formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 30a og 30b, og som bl.a. består i at sikre en ensartet behandling af vouchere samt at undgå inkonsekvens, dobbeltafgiftspåleggelse eller ingen afgiftspåleggelse med hensyn til disse instrumenter og et misforhold i den momsmæssige behandling af de vouchere, der leveres mellem medlemsstaterne, således som det fremgår af henholdsvis anden og tredje betragtning til direktiv 2016/1065.

- 42 Hvis det var udelukket, at en voucher kunne kvalificeres som en »voucher til ét formål«, for så vidt som den er genstand for successive overdragelser mellem afgiftspligtige personer, der handler i eget navn og er etableret i en anden eller flere andre medlemsstater end den, på hvis område voucheren ombyttes af den endelige forbruger mod den faktiske overdragelse af varen eller den faktiske levering af den ydelse, som voucheren relaterer sig til, ville ingen af de ovennævnte formål nemlig blive opfyldt, eftersom en forskellig behandling af sådanne vouchere fortsat ville bestå, alt efter om de markedsføres inden for rammerne af en grænseoverskridende distributionskæde eller inden for en enkelt medlemsstat.
- 43 En fortolkning af momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, hvorefter der ved fastlæggelsen af leveringsstedet for varen eller ydelsen som omhandlet i direktivets artikel 30a, nr. 2), skal tages hensyn til de overdragelser mellem afgiftspligtige personer, der er omhandlet i den foregående præmis i nærværende dom, ville i øvrigt gøre det praktisk taget umuligt at kvalificere nogen som helst voucher som en voucher til ét formål og derfor fratage denne bestemmelse en stor del af dens effektive virkning.
- 44 Det følger heraf, således som den tyske regering og Europa-Kommissionen i det væsentlige har gjort gældende i deres skriftlige indlæg, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 30b, stk. 1, første afsnit, ikke berører de betingelser, hvorunder en voucher i medfør af dette direktivs artikel 30a, nr. 2), kvalificeres som en »voucher til ét formål« i sidstnævnte bestemmelses forstand.
- 45 Hvad angår den i hovedsagen foretagne kvalificering af et X-Card som en »voucher til ét formål« forholder det sig således, at selv om det alene påhviler den forelæggende ret at tage stilling til en sådan kvalificering i lyset af de konkrete omstændigheder i hovedsagen, er Domstolen ikke desto mindre kompetent til på grundlag af bestemmelserne i nævnte direktiv, nærmere bestemt dets artikel 30a, nr. 2), at udlede de kriterier, som denne retsinstans kan eller skal anvende til dette formål (jf. i denne retning dom af 3.12.2015, Banif Plus Bank, C-312/14, EU:C:2015:794, præmis 51).
- 46 Der er desuden intet til hinder for, at en national retsinstans anmoder Domstolen om at udtale sig om en sådan kvalificering, dog på den betingelse, at denne nationale retsinstans – på baggrund af alle oplysningerne i de for denne fremlagte sagsakter – fastlægger og vurderer alle de faktiske omstændigheder, der er nødvendige for at foretage denne kvalificering (jf. dom af 21.12.2015, BMW Bank m.fl., C-38/21, C-47/21 og C-232/21, EU:C:2023:1014, præmis 128 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Hvad angår den første betingelse, således som den er fastsat i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2), og hvorefter leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, skal være kendt på tidspunktet for dennes udstedelse, fremgår det – henset til betingelserne for anvendelse af X-Cards'ene, navnlig den på disse kort påførte identifikator for den medlemsstat, hvor disse skal anvendes, til de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, og til momsdirektivets artikel 58, stk. 1, litra c) – at på tidspunktet for udstedelsen af sådanne vouchere befinder det sted, hvor det digitale indhold leveres til den endelige forbruger som modværdi for de af M-GbR solgte X-Cards, sig i Tyskland.
- 48 Det skal i denne forbindelse præciseres, at der med henblik på undersøgelsen af denne første betingelse ikke kan tages hensyn til den omstændighed, som M-GbR har anført for den forelæggende ret, og hvorefter endelige forbrugere med bopæl uden for det tyske område anvender X-Cards, der er købt hos dette selskab med »lande«-identifikatoren DE, i strid med betingelserne for anvendelse af disse kort, og dette med henblik på at opnå prisfordele.

- 49 Den korrekte kvalificering af en transaktion i momsmæssig henseende kan nemlig selvsagt ikke afhænge af et eventuelt misbrug.
- 50 Den første betingelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2), synes derfor, hvilket det under alle omstændigheder tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at være opfyldt.
- 51 Hvad angår den anden betingelse, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, gør de i anmodningen om præjudiciel afgørelse fremlagte oplysninger det ikke muligt at afgøre, om den moms, som skal betales for de forskellige digitale indhold, der kan opnås til gengæld for X-Cards'ene, er kendt på tidspunktet for disses udstedelse.
- 52 Selv om det er korrekt, at der ikke er nogen oplysning i hovedsagen, der gør det muligt at lægge til grund, at der foreligger en usikkerhed med hensyn til den moms, som skal betales for disse forskellige indhold, og at Kommissionen er af den opfattelse, at de nævnte indhold, som de X-Cards, der sælges af M-GbR i Tyskland, giver adgang til, skal forstås således, at de er underlagt den samme sats og den samme momsmæssige behandling, tilkommer det under alle omstændigheder den forelæggende ret at efterprøve, om denne anden betingelse er opfyldt.
- 53 I det tilfælde, hvor den levering af ydelser, der foretages til gengæld for et X-card, er underlagt samme beregningsgrundlag og samme momssats i Tyskland, uanset hvilket digitalt indhold der opnås, vil den forelæggende ret derfor være i stand til at fastslå, at et sådant instrument opfylder den anden betingelse i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2), og at det derfor – henset ligeledes til den omstændighed, at instrumentet opfylder den første betingelse, som er fastsat i denne bestemmelse – skal kvalificeres som en »voucher til ét formål«.
- 54 Hvis det digitale indhold, som en endelig forbruger kan opnå til gengæld for et X-Card, er underlagt forskellige momsregler eller momssatser i denne samme medlemsstat, skal den forelæggende ret derimod fastslå, at det på tidspunktet for udstedelsen af et X-Card er umuligt at forudse, hvilken moms der finder anvendelse på det digitale indhold, som den endelige forbruger vil vælge som modværdi for en sådan voucher. I det tilfælde er det udelukket, at et X-Card kan kvalificeres som en »voucher til ét formål« (jf. analogt dom af 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, præmis 30 og 31).
- 55 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 30a og artikel 30b, stk. 1, skal fortolkes således, at kvalificeringen af en voucher som en »voucher til ét formål« som omhandlet i dette direktivs artikel 30a, nr. 2), udelukkende afhænger af de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse, og som omfatter betingelsen om, at leveringsstedet for den ydelse, der er bestemt til endelige forbrugere, og som voucheren relaterer sig til, skal være kendt på tidspunktet for udstedelsen af denne voucher, uanset om voucheren er genstand for overdragelser mellem afgiftspligtige personer, der handler i eget navn, og som er etableret på andre medlemsstaters område end den medlemsstat, hvor disse endelige forbrugere befinder sig.

Det andet spørgsmål

- 56 Med det andet spørgsmål, der alene er stillet i tilfælde af, at vouchere som de i tvisten i hovedsagen omhandlede måtte anses for »vouchere til flere formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 3), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om dette direktivs

- artikel 30b, stk. 2, skal fortolkes således, at selv om en overdragelse af »vouchere til flere formål« ikke er momspligtig i henhold til denne bestemmelses første afsnit, kan betaling af moms ikke desto mindre kræves på et andet grundlag i henhold til nævnte bestemmelses andet afsnit.
- 57 Det bemærkes, at i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, første afsnit, pålægges den faktiske overdragelse af de varer eller den faktiske levering af de ydelser til gengæld for en »voucher til flere formål«, som accepteres af leverandøren, moms, således at denne afgift ikke opkræves på overdragelser af denne voucher, der finder sted, før den endelige forbruger overdrager en sådan voucher til gengæld for disse varer eller ydelser.
- 58 For så vidt som arten af de varer eller ydelser, som en »voucher til flere formål« vedrører, og som den endelige forbruger vil vælge, ikke er kendt på tidspunktet for udstedelsen af vouchere af denne type, kan den skyldige moms på disse varer eller ydelser nemlig ikke fastsættes med sikkerhed på dette tidspunkt. Det er derfor først på det tidspunkt, hvor en sådan voucher overdrages til gengæld for disse varer eller ydelser, at momsen er kendt og kan anvendes korrekt.
- 59 Når en voucher til flere formål er genstand for en eller flere overdragelser inden for rammerne af en distributionskæde, som strækker sig over flere medlemsstaters område, inden den bliver indløst af den endelige forbruger, opstår imidlertid spørgsmålet, om den modværdi, der modtages ved hver overdragelse af voucheren mellem afgiftspligtige personer, skal pålægges moms som modværdi for en ydelse, der er særskilt i forhold til indløsningen af voucheren til gengæld for varer eller ydelser.
- 60 I denne henseende skal det bemærkes, at det af momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, andet afsnit, fremgår, at hvis voucheren til flere formål overdrages af en anden afgiftspligtig person end den, der foretager den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til den endelige forbruger, pålægges enhver levering af ydelser, der kan identificeres, såsom distributions- eller reklameydelse, moms.
- 61 Det fremgår i øvrigt af det nævnte direktivs artikel 73a, at »afgiftsgrundlaget for levering af [...] ydelser, der foretages mod en voucher til flere formål, [er] det samme som den modværdi, der er betalt for voucheren, eller i mangel af oplysninger om denne modværdi den pengeværdi, der er angivet på selve voucheren til flere formål eller i den tilhørende dokumentation, med fradrag af momsbeløbet for de leverede [...] ydelser«.
- 62 Med momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, andet afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 73a, tilsigtes det således i overensstemmelse med momsdirektivets formål bl.a. at undgå, at distributions- eller reklameydelse ikke pålægges afgift, ved at sikre, at momsen opkræves af enhver fortjenstmargen (jf. i denne retning generaladvokat Čapetas forslag til afgørelse DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:131, præmis 71-75).
- 63 Det følger heraf, at det for så vidt angår X-Cards – forudsat at disse instrumenter skal anses for »vouchere til flere formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 3) – ikke kan udelukkes, at M-GbR ved videresalget af disse vouchere kan gennemføre en særskilt ydelse, såsom levering af distributions- eller reklameydelse til fordel for den afgiftspligtige person, der som modværdi for voucherne faktisk leverer digitalt indhold til den endelige forbruger. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om de af M-GbR foretagne transaktioner, henset til samtlige de i hovedsagen omhandlede omstændigheder, skal kvalificeres som sådanne i momsmæssig henseende.

- 64 Denne fortolkning af momsdirektivets bestemmelser er ikke i strid med dom af 3. maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), hvortil den forelæggende ret har henvist, som vedrørte den afgiftsmæssige behandling af forudbetalte teletjenestekommunikationskort, og hvis løsning ikke er relevant med henblik på besvarelsen af nærværende spørgsmål. Rækkevidden af den nævnte dom er nemlig, således som det navnlig fremgår af dommens præmis 28, klart begrænset til den situation, der var omhandlet i den pågældende sag – som i øvrigt lå forud for de bestemmelser i momsdirektivet, der blev indsat ved direktiv 2016/1065 – og som vedrørte ydelser og moms, der allerede var identificeret på tidspunktet for udstedelsen af de nævnte forudbetalte kort. Den nævnte dom vedrørte derfor instrumenter, der i henhold til de nuværende bestemmelser i momsdirektivet nu skal kvalificeres som »vouchere til ét formål«.
- 65 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons videresalg af »voucher[e] til flere formål« som omhandlet i direktivets artikel 30a, nr. 3), kan pålægges moms, forudsat at videresalget kvalificeres som en levering af ydelser, der gennemføres til fordel for den afgiftspligtige person, som til gengæld for disse vouchere foretager den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til den endelige forbruger.

Sagsomkostninger

- 66 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 de 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 (Niende Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 30a og artikel 30b, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5. december 2017 (»momsdirektivet«),**

skal fortolkes således, at

kvalificeringen af en voucher som en »voucher til ét formål« som omhandlet i dette direktivs artikel 30a, nr. 2), udelukkende afhænger af de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse, og som omfatter betingelsen om, at leveringsstedet for den ydelse, der er bestemt til endelige forbrugere, og som voucheren relaterer sig til, skal være kendt på tidspunktet for udstedelsen af denne voucher, uanset om voucheren er genstand for overdragelser mellem afgiftspligtige personer, der handler i eget navn, og som er etableret på andre medlemsstaters område end den medlemsstat, hvor disse endelige forbrugere befinder sig.

- 2) **Momsdirektivets artikel 30b, stk. 2,**

skal fortolkes således, at

en afgiftspligtig persons videresalg af »voucher[e] til flere formål« som omhandlet i direktivets artikel 30a, nr. 3), kan pålægges merværdiafgift, forudsat at videresalget kvalificeres som en levering af ydelser, der gennemføres til fordel for den afgiftspligtige

person, som til gengæld for disse vouchere foretager den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til den endelige forbruger.

Underskrifter