



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 18 april 2024\*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 30a och 30b – Voucher som tillhandahålls på elektronisk väg – Enfunktionsvouchers och flerfunktionsvouchers – Förbetalda kort eller voucher-koder för köp av digitalt innehåll med en ’landskod’ som gör det digitala innehållet i fråga tillgängligt endast i den berörda medlemsstaten”

I mål C-68/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 3 november 2022, som inkom till domstolen den 8 februari 2023, i målet

**M-GbR**

mot

**Finanzamt O**

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden O. Spineanu-Matei, samt domarna S. Rodin och L.S. Rossi (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- M-GbR, genom A. Kratzsch, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom J. Möller och A. Hoesch, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom F. Behre och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: tyska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 30a och 30b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 (EUT L 348, 2017, s. 7) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan det tyska civilrättsliga bolaget M-GbR och Finanzamt O (tyska skattemyndigheten). Målet rör frågan huruvida saluföring av förbetalda kort eller voucherkoder som används för köp av digitalt innehåll i en nätbutik ska kvalificeras som mervärdesskattepliktig och omfattas av mervärdesskatteplikt.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Skälen 1–3 och 6–10 i rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar (EUT L 177, 2016, s. 9) har följande lydelse:
  - ”(1) Rådets direktiv 2006/112/EG ... innehåller regler om tidpunkt och plats för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, beskattningsunderlag, mervärdesskattens utkrävbarhet samt avdragsrätt. Dessa regler är emellertid inte tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, vilket får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad.
  - (2) För att säkra en tydlig och enhetlig behandling, för överensstämmelse med principerna om en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, för att undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att minska risken för skatteflykt behövs särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.
  - (3) 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.

...

- (6) För att tydligt slå fast vad som utgör en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja vouchrar från betalningsinstrument är det nödvändigt att definiera vouchrar, som kan förekomma i fysisk eller elektronisk form, med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten hos den rätt som följer med en voucher och skyldigheten att godta den som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
  - (7) Behandlingen i mervärdesskattehänseende av transaktionerna i anslutning till vouchrar avgörs av voucherns särskilda egenskaper. Det är därför nödvändigt att skilja mellan olika typer av vouchrar, och distinktionerna måste anges i unionslagstiftning.
  - (8) Om den behandling i mervärdesskattehänseende som kan hänföras till underliggande leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster med säkerhet kan fastställas redan vid utställandet av en enfunktionsvoucher bör mervärdesskatt tas ut vid varje överlåtelse, inbegripet utställandet av enfunktionsvouchern. Det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher bör inte betraktas som en oberoende transaktion. För flerfunktionsvouchrar behöver det klargöras att mervärdesskatt bör tas ut när de varor eller tjänster som vouchern avser levereras eller tillhandahålls. Mot bakgrund av detta bör föregående överlåtelser av flerfunktionsvouchrar inte vara föremål för mervärdesskatt.
  - (9) För enfunktionsvouchrar som kan komma att beskattas vid överlåtelse, inbegripet vid utställandet av enfunktionsvouchern, genom en beskattningsbar person som agerar i eget namn, ska varje överlåtelse, inbegripet vid utställandet av den vouchern, anses vara den leverans av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som enfunktionsvouchern avser. En sådan beskattningsbar person behöver i detta fall redovisa mervärdesskatt för den ersättning som mottas för enfunktionsvouchern i enlighet med artikel 73 i direktiv 2006/112/EG. Om enfunktionsvouchrarna däremot ställs ut eller distribueras av en beskattningsbar person som agerar i någon annans namn, anses denna beskattningsbara person inte delta i underliggande leverans eller tillhandahållande.
  - (10) Endast förmedlingstjänster eller ett separat tillhandahållande av tjänster såsom distributions- eller marknadsföringstjänster skulle vara föremål för mervärdesskatt. Av denna anledning bör en beskattningsbar person som inte agerar i eget namn och som erhåller separat ersättning från överlåtelsen av en voucher vara beskattningsbar enligt normala mervärdesskatteregler.”
- 4 Av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet följer att tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt.
- 5 Artikel 30a i direktivet har följande lydelse:
- ”I detta direktiv avses med
1. *voucher*: ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument,

2. *enfunktionsvoucher*: en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern,

3. *flerfunktionsvoucher*: en annan voucher än en enfunktionsvoucher.”

6 Artikel 30b i direktivet har följande lydelse:

”1. 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 i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska inte betraktas som en självständig transaktion.

Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person som agerar i en annan beskattningsbar persons namn, ska den överlåtelsen betraktas som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser som gjorts av den andra beskattningsbara personen i vars namn den beskattningsbara personen agerar.

Om leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut enfunktionsvouchern ska leverantören eller tillhandahållaren dock anses ha levererat de varor eller tillhandahållit de tjänster som vouchern avser till denna beskattningsbara person.

2. Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av den flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt.

När en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.”

7 I artikel 44 i direktivet föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

8 I artikel 58 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av följande tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

c) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, särskilt sådana som avses i bilaga II.

Om tillhandahållaren av en tjänst och förvärvaren kommunicerar via e-post, ska detta inte i sig innebära att den tillhandahållna tjänsten är en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.”

9 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

10 Artikel 73a i direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvouchers motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls.”

11 Enligt artikel 410a i direktivet ska artiklarna 30a, 30b och 73a i direktivet endast tillämpas på vouchrar som utställts efter den 31 december 2018.

### ***Nationell rätt***

12 I 3 § styckena 13–15 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”13) En voucher (enfunktions- eller flerfunktionsvouchers) är ett instrument för vilket

1. det finns en skyldighet att godta instrumentet som ersättning eller partiell ersättning för en leverans eller tillhandahållandet av en tjänst, och
2. den vara som ska levereras eller den tjänst som ska tillhandahållas eller den levererande näringsidkarens identitet ska anges på själva instrumentet eller i tillhörande handlingar, inklusive villkoren för användningen av detta instrument.

Instrument som endast ger rätt till prisnedsättning utgör inte en voucher i den mening som avses i första meningen.

14) En voucher som avses i stycke 13 för vilken platsen för den leverans eller det tillhandahållande som vouchern avser och den skatt som ska betalas för dessa transaktioner är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern, är en enfunktionsvouchers. När en näringsidkare överläter en enfunktionsvouchers i eget namn ska överlåtelsen av vouchern anses utgöra leverans av varan eller tillhandahållande av den tjänst som vouchern avser. ... Den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet i utbyte mot vilken en enfunktionsvouchers godtas ska inte betraktas som en separat transaktion i de fall som avses i meningarna 2–4.

15) En voucher som avses i stycke 13 och som inte är en enfunktionsvoucher, är en flerfunktionsvoucher. Den faktiska leveransen eller det faktiska tillhandahållandet för vilken eller vilket den näringsidkare som tillhandahåller prestationen godtar en flerfunktionsvoucher som ersättning eller partiell ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med 1§ stycke 1, medan varje föregående överlåtelse av en sådan flerfunktionsvoucher inte ska vara föremål för mervärdesskatt.”

13 3a § styckena 2 och 5 UStG har följande lydelse:

”2) Om inte annat följer av styckena 3–8 ... ska en tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person inom ramen för dennes näringsverksamhet utföras på den plats där mottagaren av tjänsten driver sin rörelse.

...

5) Om mottagaren av en tjänst som avses i andra meningen

1. inte är en beskattningsbar person för vars verksamhet prestationen förvärfvas ... ska platsen för tillhandahållandet vara den plats där mottagaren av tjänsten har sin hemvist, fasta adress eller säte.

Tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i första meningen är

...

3. tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.”

14 I 27 § stycke 23 UStG föreskrivs följande:

”3 § styckena 13–15 ... ska tillämpas för första gången på vouchrar som utställts efter den 31 december 2018.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

15 Under år 2019, som utgör den omtvistade beskattningsperioden, saluförde M-GbR, via sin nätbutik, förbetalda kort eller voucher-koder som gjorde det möjligt att ladda ”användarkonton” avsedda för köp av digitalt innehåll i nätbutiken X.

16 Dessa kort, kallade X-Cards, innebar att köparna kunde ladda konton som gjorde det möjligt att använda nätbutiken X (nedan kallat användarkonto X) med ett visst nominellt värde i euro. Efter det att ett sådant konto laddats kunde innehavaren köpa digitalt innehåll i nätbutiken X, som drivs av bolaget Y, etablerat i Förenade kungariket, till de priser som angavs i butiken.

17 Bolaget Y ansvarade för utfärdandet av X-Cards och saluförde dem i Europeiska unionen, med olika landskoder, genom olika mellanhänder. X-Cards med landskoden DE var uteslutande avsedda för kunder som var bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland och som hade ett tyskt användarkonto X.

- 18 I enlighet med villkoren för användning av voucherkoderna X som bolaget Y offentliggjort i nätbutiken X skulle kunderna vid öppnandet av ett användarkonto X lämna korrekta uppgifter som gjorde det möjligt att fastställa var de var bosatta eller stadigvarande vistas. I M-GbR:s nätbutik angavs också att en kund som laddade sitt användarkonto X i förväg måste inhämta upplysningar om i vilket land kontot var registrerat och att kunderna, med tanke på den strikta åtskillnad mellan länderna som gäller för X-Cards, endast kunde aktivera krediter som faktiskt var avsedda för det land som motsvarade deras användarkonto X.
- 19 Under år 2019 köpte M-GbR X-Cards, som utfärdats av bolaget Y, genom leverantörer, L 1 och L 2, etablerade i andra medlemsstater än Förbundsrepubliken Tyskland och Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland. M-GbR ansåg i sina skattedeclarationer att X-Cards var flerfunktionsvouchrar i den mening som avses i 3 § stycke 15 UStG, eftersom slutkundens hemvist eller stadigvarande vistelseort inte med säkerhet var kända vid försäljningen av korten. Den landskod som bolaget Y tilldelat varje voucher var inte tillräcklig för att med säkerhet fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, i den mening som avses i 3 § stycke 5 UStG, eftersom bolaget Y inte kontrollerade kunduppgifterna vid öppnandet av ett användarkonto X eller vid kontots senare användning. Dessutom öppnade ett stort antal kunder, som var bosatta utanför Tyskland, ett tyskt användarkonto X, bland annat på grund av förmånliga avgifter, och köpte även X-Cards av M-GbR med landskoden DE.
- 20 Efter en skattekontroll fann den tyska skattemyndigheten att X-Cards utgjorde enfunktionsvouchrar, eftersom de endast kunde användas av kunder med hemvist i Tyskland som hade ett tyskt användarkonto X. Detta innebar att platsen för tillhandahållandet av tjänsten, i den mening som avses i 3a § stycke 5 UStG, var belägen i Tyskland. Den omständigheten att vissa kunder eventuellt har kunnat kringgå de villkor för användning av korten som bolaget Y föreskrivit, genom att lämna avsiktligt osanna uppgifter eller genom att dölja sin Internet Protocol-adress (IP-adress), var inte avgörande för den skattemässiga kvalificeringen av korten som enfunktionsvouchrar. Den tyska skattemyndigheten gjorde dessutom bedömningen att såväl bolaget Y som de andra förmedlarna hade betraktat X-Cards som sådana vouchrar. Skattemyndigheten fastställde därför en preliminär betalning av mervärdesskatt som M-GbR skulle betala.
- 21 Bolaget väckte talan mot fastställelsen av denna preliminära betalning. Efter att talan ogillats i första instans, överklagade bolaget till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), som är den hänskjutande domstolen.
- 22 M-GbR har i sitt överklagande gjort gällande att 3 § styckena 13–15 UStG har åsidosatts och att X-Cards är flerfunktionsvouchrar vars överlåtelse inte är mervärdesskattepliktig. Vid tidpunkten för överlåtelsen är prestationen inte tillräckligt bestämd, vilket innebär att den lämpliga mervärdesskattesatsen inte kan fastställas.
- 23 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i hur artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas när det är fråga om en kedja av beskattningsbara personer som är etablerade i olika medlemsstater.
- 24 Den hänskjutande domstolen vill för det första få klarhet i huruvida det i ett sådant sammanhang, vid tidpunkten för utställandet av X-Cards, kan anses att platsen för tillhandahållandet av de tjänster som vouchern avser, som tillhandahålls på elektronisk väg till slutkunder, är känd och att vouchern därför kan kvalificeras som en enfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet. Om så är fallet ska denna plats fastställas i enlighet med

artikel 58 första stycket c i direktivet och ska således motsvara den plats där den icke beskattningsbara personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas, det vill säga i förevarande fall Tyskland. Den hänskjutande domstolen har angett att den lutar åt denna tolkning av bestämmelserna i direktivet och är benägen att ogilla överklagandet, även med hänsyn till skäl 3 i direktiv 2016/1065 i vilket syftet anges vara att undvika diskrepans vid behandling av vouchrar beroende på om de säljs till slutkunden direkt eller via mellanhänder. Den hänskjutande domstolen har emellertid medgett att en annan tolkning av bestämmelserna i direktivet skulle vara möjlig.

- 25 Enligt den hänskjutande domstolen är det således tänkbart att i den aktuella transaktionskedjan beakta varje överlåtelse av X-Cards mellan beskattningsbara personer såsom tillhandahållande av tjänster. I ett sådant fall skulle, enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, platsen för de tillhandahållanden som bolaget Y utfört till förmån för L 1 och som L 1 utfört till förmån för L 2 vara belägen i respektive medlemsstat där den beskattningsbara person till förmån för vilken dessa tjänster tillhandahålls är etablerad, varvid platsen för den tjänst som L 2 har tillhandahållit M-GbR är belägen i Tyskland. I en sådan situation, som skulle kunna följa av en tolkning av artikel 30b.1 första stycket i direktivet, är det villkor inte uppfyllt som kräver att platsen för tillhandahållandet och mervärdesskatten måste vara känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern för att denna ska kvalificeras som enfunktionsvoucher. Överklagandet ska i detta fall därför bifallas.
- 26 För det andra, och för det fall de aktuella vouchrarna ska anses utgöra flerfunktionsvouchrar vars överlåtelse, som föregår det faktiska tillhandahållandet av de underliggande tjänsterna, inte är mervärdesskattepliktig, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida denna lösning strider mot den lösning som EU-domstolen kom fram till i domen av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Det följer nämligen av denna dom att såväl den ursprungliga försäljningen av ett förbetalt telefonkort som mellanhändernas senare återförsäljning av detta kort är skattepliktiga transaktioner. Med utgångspunkt i principen att X-Cards inte ska behandlas annorlunda än sådana förbetalda telefonkort i mervärdesskattehänseende, har den hänskjutande domstolen angett att det inte klart framgår hur artikel 30b.2 första stycket *in fine* i mervärdesskattedirektivet ska förenas med den lösning som valdes i den domen. Den utesluter inte heller att M-GbR kan ha tillhandahållit bolaget Y sådana distributions- eller marknadsföringstjänster som avses i artikel 30b.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, vilka är mervärdesskattepliktiga.
- 27 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”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, gör att tjänsten ska anses tillhandahållas 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)?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

- 28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 30a och artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en vouchers kvalificering som en enfunktionsvoucher, i den mening som avses i artikel 30a led 2 i direktivet, är beroende av att platsen för tillhandahållandet till slutkonsumenterna av de tjänster som vouchern avser är känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern, vilket gäller även om successiva överlåtelser av en sådan voucher mellan beskattningsbara personer som agerar i eget namn och som är etablerade i andra medlemsstater än den där dessa slutkonsumenter befinner sig, enligt artikel 30b.1 första stycket i nämnda direktiv, ger upphov till tjänster som utförs i dessa andra medlemsstater.
- 29 Det ska inledningsvis påpekas att varken rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 1065), eller direktiv 2006/112, i dess lydelse före de ändringar som följer av direktiv 2016/1065, innehöll några särskilda bestämmelser för uttag av mervärdesskatt på sådana skattepliktiga transaktioner där vouchrar används.
- 30 Såsom framgår av skälen 1–3 i direktiv 2016/1065 var det för att åtgärda de olika lösningar som medlemsstaterna valt, vilka bland annat kunde skapa situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och mot bakgrund av de nya bestämmelser om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar samt tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg som är tillämpliga sedan den 1 januari 2015, som unionslagstiftaren antog detta direktiv, genom att, med ändring av direktiv 2006/112, i det direktivet införa bland annat artiklarna 30a och 30b, som är tillämpliga från och med den 1 januari 2019, i syfte att klargöra behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.
- 31 I artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet definieras begreppet voucher som ”ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument”.
- 32 I förevarande fall grundar sig den första tolkningsfrågan på antagandet att de förbetalda korten X-Cards som utställts av bolaget Y i enlighet med de användarvillkor som bolaget Y har fastställt, och vilka är försedda med landskoden för det land där slutkonsumenten kan köpa digitalt innehåll

som saluförs i nätbutiken X som drivs av bolaget Y, motsvarar denna definition av en voucher. Ingen av de berörda parter som har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen har ifrågasatt denna utgångspunkt i begäran om förhandsavgörande, vilken omständighet ska beaktas.

- 33 I artikel 30a leden 2 och 3 i mervärdesskattedirektivet görs emellertid åtskillnad mellan två typer av vouchrar som definieras i bestämmelserna, nämligen enfunktionsvouchrar och flerfunktionsvouchrar.
- 34 Enligt artikel 30a led 3 är en flerfunktionsvoucher en voucher som inte är en enfunktionsvoucher. Begreppet flerfunktionsvoucher har således en uppsamlingsfunktion, vilket innebär att det, för att avgöra huruvida ett visst instrument omfattas av det ena eller det andra begreppet, först ska prövas huruvida detta instrument motsvarar definitionen av enfunktionsvoucher (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 april 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, punkt 28).
- 35 Enligt artikel 30a led 2 i direktivet är en enfunktionsvoucher ”en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern”. Det framgår av själva ordalydelsen i denna bestämmelse att detta begrepp omfattar vouchrar vars skattemässiga behandling kan fastställas vid tidpunkten för utställandet av vouchrarna.
- 36 Kvalificeringen av en voucher som en enfunktionsvoucher grundar sig således på att två kumulativa villkor är uppfyllda ”vid tidpunkten för utställandet” av vouchern. Platsen för leverans av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som vouchern avser och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster ska vara kända vid denna tidpunkt. När den skattemässiga behandlingen av en voucher däremot inte kan fastställas vid tidpunkten för utställandet, kan vouchern inte kvalificeras som en enfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet.
- 37 Enligt artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn betraktas som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska inte betraktas som en självständig transaktion.
- 38 Syftet med artikel 30b.1 första stycket är således att fastställa särskilda beskattningsregler när en enfunktionsvoucher är föremål för en eller flera överlåtelser mellan beskattningsbara personer som handlar i eget namn, inbegripet, såsom anges i skälen 8 och 9 i direktiv 2016/1065, i samband med utställandet av enfunktionsvouchern, varvid den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en sådan voucher som slutkonsumenten tillhandahåller inte ska betraktas som en separat transaktion i mervärdesskattehänseende i förhållande till dessa överlåtelser.
- 39 Det framgår tydligt av ordalydelsen i denna bestämmelse att den endast är tillämplig på instrument som i mervärdesskattedirektivets mening motsvarar definitionen av en enfunktionsvoucher i artikel 30a led 2 i direktivet.

- 40 Tillämpningen av bestämmelserna i artikel 30b.1 första stycket i direktivet kan därför inte påverka de villkor som anges i artikel 30a led 2 i direktivet, såsom de har angetts i punkt 36 ovan, vilka leder till att ett instrument kvalificeras som enfunktionsvoucher vid tidpunkten för utställandet av vouchern.
- 41 Denna bedömning stöds av de syften som eftersträvas med artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet, vilka bland annat består i att säkerställa en enhetlig behandling av vouchrar och att undvika inkonsekvenser, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning av dessa instrument samt undvika diskrepans i behandlingen av vouchrar som överlåts mellan medlemsstater i mervärdesskattehänseende, såsom betonas i skälen 2 och 3 i direktiv 2016/1065.
- 42 Om det var uteslutet att en voucher skulle kunna kvalificeras som en enfunktionsvoucher på grund av att den är föremål för flera överlåtelser mellan beskattningsbara personer som handlar i eget namn och som är etablerade i en annan eller flera andra medlemsstater än den där slutkonsumenten byter in vouchern mot den faktiska leveransen av den vara eller det faktiska tillhandahållandet av den tjänst som vouchern avser, skulle inget av de ovannämnda syftena uppnås, eftersom det skulle kvarstå skillnader i behandlingen av sådana vouchrar beroende på om de saluförs inom ramen för en gränsöverskridande distributionskedja eller inom en enda medlemsstat.
- 43 För övrigt skulle en tolkning av artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet som beaktar de överlåtelser mellan beskattningsbara personer som avses i föregående punkt vid fastställandet av platsen för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänster, i den mening som avses i artikel 30a led 2 i direktivet, göra det praktiskt taget omöjligt att kvalificera en voucher som enfunktionsvoucher oavsett vilket slags voucher det är fråga om och skulle således frånta denna bestämmelse en stor del av dess ändamålsenliga verkan.
- 44 Av detta följer, såsom den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har gjort gällande i sina skriftliga yttranden, att tillämpningen av artikel 30b.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet inte påverkar de villkor på grundval av vilka en voucher enligt artikel 30a led 2 i direktivet ska kvalificeras som en enfunktionsvoucher i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse.
- 45 Vad gäller kvalificeringen i det nationella målet av ett X-Card som enfunktionsvoucher ankommer det endast på den hänskjutande domstolen att uttala sig om en sådan kvalificering utifrån omständigheterna i det nationella målet. EU-domstolen är emellertid behörig att på grundval av bestämmelserna i nämnda direktiv, i förevarande fall dess artikel 30a led 2, fastställa de kriterier som den hänskjutande domstolen får eller ska tillämpa i detta avseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 december 2015, Banif Plus Bank, C-312/14, EU:C:2015:794, punkt 51).
- 46 Det finns heller inget som hindrar att en nationell domstol begär att EU-domstolen ska uttala sig om en sådan kvalificering, dock under förutsättning att den nationella domstolen, på grundval av samtliga uppgifter i målet som den förfogar över, fastställer och bedömer de faktiska omständigheter som är nödvändiga för en sådan kvalificering (se dom av den 21 december 2023, BMW Bank m.fl., C-38/21, C-47/21 och C-232/21, EU:C:2023:1014, punkt 128 och där angiven rättspraxis).
- 47 När det gäller det första villkoret, som anges i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilket platsen för leveransen av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som vouchern avser ska vara känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern, framgår det, med beaktande av användningsvillkoren för X-Cards, bland annat av identifieringskoden för den medlemsstat där

korten ska användas vilken anges på korten, de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen och med hänsyn till artikel 58.1 c i mervärdesskattedirektivet, att vid tidpunkten för utställandet av sådana vouchrar var platsen för tillhandahållandet av det digitala innehållet till slutkonsumenten i utbyte mot de av M-GbR saluförda X-Cards belägen i Tyskland.

- 48 Vid prövningen av detta första villkor kan man inte beakta den omständighet som M-GbR har anfört vid den hänskjutande domstolen, nämligen att slutkonsumenter som är bosatta utanför Tyskland använder X-Cards, som köpts av M-GbR med "landskoden" DE i strid med användningsvillkoren för dessa kort, för att erhålla prisfördelar.
- 49 Det är nämligen uppenbart att den lämpliga klassificeringen av en transaktion i mervärdesskattehänseende inte kan vara beroende av ett eventuellt missbruk.
- 50 Det framgår således, vilket det under alla omständigheter ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, att det första villkoret i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllt.
- 51 Vad gäller det andra villkoret i nämnda bestämmelse är det inte möjligt att utifrån de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande avgöra huruvida den mervärdesskatt som ska betalas på de olika typerna av digitalt innehåll som kan erhållas i utbyte mot X-Cards är känd vid tidpunkten för utställandet av dessa.
- 52 Även om det i målet vid den nationella domstolen visserligen inte finns några uppgifter som tyder på att det råder osäkerhet om vilken mervärdesskatt som ska betalas för dessa olika typer av innehåll och kommissionen anser att detta innehåll som de av M-GbR saluförda X-Cards ger tillgång till i Tyskland ska förstås så, att de omfattas av samma skattesats och samma behandling i mervärdesskattehänseende, ankommer det under alla omständigheter på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det andra villkoret är uppfyllt.
- 53 För det fall att det tillhandahållande av tjänster som utförs i utbyte mot ett X-Card omfattas av samma beskattningsunderlag och samma mervärdesskattesats i Tyskland, oavsett vilket digitalt innehåll som erhålls, kan den hänskjutande domstolen således konstatera att ett sådant instrument uppfyller det andra villkoret i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet och följaktligen, även med beaktande av att samma instrument uppfyller det första villkoret i denna bestämmelse, konstatera att det ska kvalificeras som enfunktionsvoucher.
- 54 Om det digitala innehåll som en slutkonsument kan erhålla i utbyte mot ett X-Card omfattas av olika beräkningsregler eller mervärdesskattesatser i samma medlemsstat, måste den hänskjutande domstolen däremot konstatera att det är omöjligt att vid tidpunkten för utställandet av X-Card förutse vilken mervärdesskatt som ska tillämpas på det digitala innehåll som valts av slutkonsumenten som motprestation för en sådan voucher. I så fall kan X-Cards inte kvalificeras som enfunktionsvoucher (se, analogt, dom av den 28 april 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, punkterna 30 och 31).
- 55 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 30a och artikel 30b.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att kvalificeringen av en voucher som en enfunktionsvoucher, i den mening som avses i artikel 30a led 2 i direktivet, endast är avhängig de villkor som föreskrivs i denna bestämmelse, vilka innefattar villkoret att platsen för tillhandahållandet till slutkonsumenter av de tjänster som vouchern avser ska vara känd vid

tidpunkten för utställandet av vouchern, och detta oberoende av om vouchern överläts mellan beskattningsbara personer som handlar i eget namn och som är etablerade i andra medlemsstater än den där slutkonsumenterna befinner sig.

### *Den andra frågan*

- 56 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, som endast ställts för det fall sådana vouchrar som de som är aktuella i det nationella målet ska kvalificeras som flerfunktionsvouchrar i den mening som avses i artikel 30a led 3 i mervärdesskattedirektivet, för att få klarhet i huruvida artikel 30b.2 i detta direktiv ska tolkas så, att även om en överlåtelse av flerfunktionsvouchrar inte ska vara föremål för mervärdesskatt enligt första stycket i denna bestämmelse, kan det ändå krävas att mervärdesskatt betalas med stöd av en annan grund, med tillämpning av andra stycket i nämnda bestämmelse.
- 57 Domstolen erinrar om att enligt artikel 30b.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt tillämpas på den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas av leverantören eller tillhandahållaren av tjänsten, vilket innebär att mervärdesskatten inte ska tas ut på överlåtelser av vouchern som äger rum innan vouchern byts in av slutkonsumenten mot dessa varor eller tjänster.
- 58 Eftersom arten av de varor eller tjänster som en flerfunktionsvoucher avser och som slutkonsumenten kommer att välja inte är känd vid utställandet av en voucher av detta slag, kan den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster inte med säkerhet fastställas vid denna tidpunkt. Det är således först vid tidpunkten för inbytet av vouchern mot dessa varor eller tjänster som mervärdesskatten är känd och kan tas ut på ett korrekt sätt.
- 59 När en flerfunktionsvoucher är föremål för en eller flera överlåtelser inom en distributionskedja som sträcker sig över flera medlemsstaters territorier, innan den byts in av slutkonsumenten, uppkommer emellertid frågan huruvida den ersättning som erhålls vid varje överlåtelse av vouchern mellan beskattningsbara personer ska vara föremål för mervärdesskatt såsom ersättning för en tjänst som är skild från inbytet av vouchern i utbyte mot erhållande av varor eller tjänster.
- 60 Enligt artikel 30b.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet gäller att när en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den som faktiskt utför den fysiska leveransen av varorna eller tillhandahåller tjänsterna till slutkonsumenten, ska varje tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt.
- 61 Enligt artikel 73a i direktivet ”ska beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de ... tjänster som tillhandahålls”.
- 62 Artikel 30b.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 73a i samma direktiv, syftar således bland annat till att förhindra utebliven beskattning av distributions- eller marknadsföringstjänster, i enlighet med målen med mervärdesskattedirektivet, genom att

säkerställa att mervärdesskatt tas ut på varje vinstmarginal (se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Čapeta i målet DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:131, punkterna 71–75).

- 63 Härav följer att det, under förutsättning att instrumenten kvalificeras som flerfunktionsvouchrar i den mening som avses i artikel 30a led 3 i mervärdesskattedirektivet, inte kan uteslutas att M-GbR vid vidareförsäljningen av vouchrarna kan tillhandahålla en separat tjänst, såsom distribution eller marknadsföring, till förmån för den beskattningsbara person som faktiskt tillhandahåller slutkonsumenten digitalt innehåll mot erhållande av vouchrarna. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter i målet vid den nationella domstolen, pröva huruvida M-GbR:s transaktioner ska kvalificeras som sådana i mervärdesskattehänseende.
- 64 Denna tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet strider inte mot domen av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, vilken rörde den skattemässiga behandlingen av förbetalda kort avseende telekommunikationstjänster. Den lösning som valts i den domen saknar relevans för svaret på den aktuella frågan. Såsom särskilt framgår av punkt 28 i den domen är räckvidden av nämnda dom nämligen tydligt begränsad till den situation som var aktuell i det målet, vilken för övrigt avsåg tiden före de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som infördes genom direktiv 2016/1065. Situationen i nämnda mål avsåg tjänster och mervärdesskatt som redan identifierats vid tidpunkten för utställandet av dessa förbetalda kort. Den domen avser således instrument som numera, inom ramen för de nuvarande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, ska kvalificeras som enfunktionsvouchrar.
- 65 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons återförsäljning av flerfunktionsvouchrar, i den mening som avses i artikel 30a led 3 i direktivet, kan vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att denna återförsäljning kvalificeras som tillhandahållande av tjänster till förmån för den beskattningsbara person som faktiskt levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna till slutkonsumenten mot erhållande av vouchrarna.

### Rättegångskostnader

- 66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

- 1) Artiklarna 30a och 30b.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017,**

**ska tolkas så,**

**att kvalificeringen av en voucher som en enfunktionsvoucher, i den mening som avses i artikel 30a led 2 i direktivet, endast är avhängig de villkor som föreskrivs i denna**

**bestämmelse, vilka innefattar villkoret att platsen för tillhandahållandet till slutkonsumenter av de tjänster som vouchern avser ska vara känd vid tidpunkten för utställandet av vouchern, och detta oberoende av om vouchern överläts mellan beskattningsbara personer som handlar i eget namn och som är etablerade i andra medlemsstater än den där slutkonsumenterna befinner sig.**

**2) Artikel 30b.2 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2017/2455,**

**ska tolkas så,**

**att en beskattningsbar persons återförsäljning av flerfunktionsvouchrar, i den mening som avses i artikel 30a led 3 i direktiv 2006/112, i ändrad lydelse, kan vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att denna återförsäljning kvalificeras som tillhandahållande av tjänster till förmån för den beskattningsbara person som faktiskt levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna till slutkonsumenten mot erhållande av vouchrarna.**

Underskrifter