

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. JÄÄSKINEN

fremSAT den 8. december 2011 (1)

**Sag C-520/10**

**Lebara Ltd**

**mod**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-tier Tribunal, Tax Chamber (Det Forenede Kongerige))

»Beskatning – sjette momsdirektiv – artikel 2 – artikel 6, stk. 4 – tjenesteydelse – aftagere af ydelser – teletjenester – forudbetalte telefonkort, som indeholder oplysninger, der giver adgang til at foretage internationale telefonopkald – markedsføring af telefonkort gennem distributører – regler om pålægelse af moms – kommissionær – distributionstjeneste – enkelt levering«

## **I – Indledning**

1. Domstolen bliver ofte bedt om at klarlægge, hvordan komplekse transaktioner skal behandles med hensyn til merværdiafgift (moms). Det kan være meget vanskeligt, når der er tale om moderne teknologi. Den foreliggende sag, der verserer for First-tier Tribunal, Tax Chamber, vedrører en tvist mellem Lebara Ltd (herefter »Lebara«) og United Kingdom's Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »HMRC«) om det vanskelige spørgsmål om fastsættelse af momstilsvaret i forsyningskæden for teletjenester.

2. De divergerende holdninger, der er kommet til udtryk i sagen, viser, hvor vanskeligt det er at komme med ét korrekt svar på den nationale rets spørgsmål. Problemet kan løses på fire forskellige måder, som alle til en vis grad har støtte i lovgivningen, men ingen af dem er uden komplikationer. Domstolen skal derfor finde en løsning, der er forenelig med de grundlæggende principper i EU's momslovgivning, og som er praktisk gennemførlig både for de afgiftspligtige personer og for de offentlige sagsbehandlere, der skal anvende denne løsning i deres daglige arbejde.

## **II – Retsforskrifter**

3. Første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd (2):

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der

ligger før beskatningsleddet.

Ved hver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

4. Ifølge sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1), pålægges »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, moms (3).

5. I henhold til sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 1 (4), forstås ved levering af et gode »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

6. Sjette momsdirektivs artikel 6 lyder således:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5 [(5)].

[...]

4. Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse [...]« (6).

7. Sjette momsdirektivs artikel 9, der findes i afsnit VI med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted [(7)].

2. Dog gælder følgende:

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres [...] for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

– teletjenester. Ved teletjenester forstås tjenesteydelser, hvis formål er transmission, udsendelse eller modtagelse af signaler, skrift, billeder eller lyd eller andre informationer, ved hjælp af trådforbindelse eller radiobølger eller ved optiske eller andre elektromagnetiske medier, herunder også den hermed forbundne overdragelse af retten til at benytte adgangen til transmission, udsendelse eller modtagelse. Teletjenester som defineret i denne bestemmelse omfatter også formidling af adgang til globale informationsnet [(8)].

[...]«

8. Sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 1 og 2 (9), der findes i afsnit VII med overskriften

»Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald«, lyder således:

»1. I det følgende forstås ved

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

[...]«

9. Sjette momsdirektivs artikel 21, der har overskriften »Betalingspligtige over for statskassen«, bestemmer i stk. 1 (10):

»1. Merværdiafgiften påhviler inden for Fællesskabet:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra de i litra b) og c) omhandlede tilfælde.

Hvis den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne på betingelser, som de selv fastsætter, bestemme, at den betalingspligtige person er den person, for hvem den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages

b) aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), eller aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 28b, punkt C, D, E og F, såfremt vedkommende i indlandet er registreret som afgiftspligtig, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indlandet [(11)]

[...]«

### III – Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10. Lebara, der er en virksomhed med hjemsted i Det Forenede Kongerige, driver en telefonomstilling, som den har lejet, i Det Forenede Kongerige med henblik på levering af teletjenester. Denne omstilling er tilsluttet det internationale telefonnet. Lebaras forretningsmodel går ud på at dirigere telefonopkald, der foretages af slutbrugere over hele EU, til sin omstilling i Det Forenede Kongerige og derfra til det internationale telefonnet. Opkaldene sendes herefter videre til de destinationer, som kunderne har valgt, og som alle ligger uden for EU.

11. Lebara har baseret sin virksomhed på tre typer kontrakter. Den første er Lebaras aftale med en eller flere leverandører af international telefoni. Den anden er Lebaras aftaler med lokale operatører i forskellige medlemsstater, hvorved de lokale operatører forpligter sig til at dirigere lokale opkald fra slutbrugerne videre til Lebaras telefonomstillinger i Det Forenede Kongerige.

12. Den tredje er en række aftaler, som Lebara har indgået med distributører (12), der har hjemsted i forskellige medlemsstater med undtagelse af Det Forenede Kongerige. Det er disse

transaktioner, der er omhandlet i forelæggelsesafgørelsen.

13. Ifølge disse aftaler sælger Lebara telefonkort til distributører til en pris, der ligger under kortenes »pålydende værdi«. Hovedformålet med aftalen mellem Lebara og distributørerne er, at distributørerne skal markedsføre og sælge telefonkortene i den medlemsstat, hvor de er etableret, og dermed gøre det muligt for slutbrugerne at benytte Lebaras billige internationale telefonopkald.
14. Aftalerne indeholder også bestemmelser om opkaldenes varighed, de lande, der kan ringes til, gældende takster, telefonkortenes mærkning (distributørens navn er som regel anført, og Lebara hjælper med design af kort og udarbejdelse af markedsføringsmateriale) og kundeservice. Med hensyn til kundeservice er der anført et telefonnummer på kortet, som giver slutbrugerne adgang til distributøren. I nogle medlemsstater ringer slutbrugerne dog direkte til Lebara. Det er således distributøren, slutbrugerne retter henvendelse til, hvis der opstår et problem, selv om det kun er Lebara, der er i stand til at løse dette problem.
15. De telefonkort, der leveres af Lebara, har omtrent samme størrelse som et kreditkort. Kortene er påført en pålydende værdi angivet i valutaen i distributørens medlemsstat (normalt euro), som er højere end den pris, distributøren har betalt for dem til Lebara, samt et individuelt serienummer og en skjult pinkode.
16. Kortene aktiveres ikke, før distributøren kontakter Lebara, beder om at få dem aktiveret og oplyser Lebara om det relevante serienummer. Herefter aktiverer Lebara de kort, der svarer til de relevante serienumre, forudsat at der er betalt for telefonkortet, eller distributørens konto hos Lebara er i kredit (13).
17. Det eneste, telefonkortene kan anvendes til, er internationale telefonopkald. De giver indehaveren ret til at foretage telefonopkald op til den pålydende værdi, der er anført på kortet.
18. Slutbrugerne skal gøre tre ting for at få adgang til at foretage billige internationale telefonopkald. De skal først skrabes et felt på det kort, de har købt af distributøren, for at afdække pinkoden. Så skal de ringe op til det anførte lokalnummer, der automatisk sender dem videre til Lebaras telefonomstilling i Det Forenede Kongerige. Telefonnummeret er trykt på kortet. Til sidst indtaster de pinkoden. Det er nok at have disse oplysninger, hvis man vil foretage et telefonopkald. Man behøver ikke at have kortet på sig eller at fremvise det for at kunne ringe op. Slutbrugerne kan herefter ringe til den ønskede destination uden for EU. Opkaldet dirigeres fra Lebaras omstilling videre til en leverandør af international telefoni, som Lebara har indgået kontrakt med.
19. Lebara anlagde sag ved United Kingdom First-tier Tribunal, Tax Chamber, til prøvelse af HMRC's beslutning om, at Lebara skulle svare moms af de »tjenester i forbindelse med indfrielse«, som Lebara mod vederlag leverede til slutbrugerne i marts måned 2005. HMRC mente, at Lebara foretog sin første afgiftspligtige levering, da virksomheden solgte telefonkortene til distributørerne, men påstod også, at Lebara foretog en anden levering af teletjenester mod vederlag, da slutbrugerne foretog internationale telefonopkald, som blev dirigeret videre gennem Lebaras omstillinger.
20. Efter HMRC's opfattelse måtte leveringsstedet for den anden levering anses for at være Det Forenede Kongerige, fordi slutbrugerne forventedes at bruge telefonkortene i privat og ikke i arbejdsmæssig sammenhæng, hvilket betød, at Lebara fortsat var forpligtet til at opkræve moms af de telefonkort, der blev leveret til slutbrugerne. HMRC var dog villig til at acceptere, at salget af telefonkort til distributørerne, som var momspligtige enheder, udgjorde en særskilt levering, der fandt sted i den medlemsstat, hvor distributørerne havde hjemsted.
21. Lebara hævdede, at det ville resultere i dobbeltbeskatning og være i strid med EU-retten,

hvis virksomheden skulle opkræve moms ved levering af telefonkort til slutbrugerne. Distributørerne havde nemlig allerede indbetalt moms af salget af telefonkortene til momsmyndighederne i den medlemsstat, hvor distributørerne havde hjemsted, ifølge ordningen for omvendt betalingspligt (14).

22. HMRC afviste, at det var i strid med EU-retten, hvis der skulle betales moms i forbindelse med Lebaras levering af telefonkort til slutbrugerne. Når der ikke findes harmoniserede EU-regler om behandlingen af vouchere, kunne HMRC selv vælge, om leveringen af telefonkort skulle beskattes. HMRC mente også, at man risikerede, at der slet ikke blev betalt afgift, og ikke, at der blev betalt dobbelt afgift, hvis Lebaras synspunkt blev lagt til grund.

23. United Kingdom First-tier Tribunal, Tax Chamber, har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål.

»1) Hvor en afgiftspligtig person (herefter »handlende A«) sælger telefonkort, der repræsenterer retten til at modtage telekommunikationstjenester fra denne person, skal sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1), da fortolkes således, at handlende A foretager to leveringer, som skal pålægges moms: én levering, når det første salg af telefonkortet fra handlende A til en anden afgiftspligtig person (herefter »handlende B«) finder sted, og én levering på tidspunktet for dets indfrielse (dvs. når det anvendes af en person – »slutbrugeren« – til at foretage telefonopkald)?

2) I bekræftende fald, hvordan skal der (i overensstemmelse med EU's momslovgivning) pålægges moms gennem forsyningskæden, hvor handlende A sælger telefonkortet til handlende B, handlende B videresælger telefonkortet i medlemsstat B, og det til sidst købes af slutbrugeren i medlemsstat B, hvorefter slutbrugeren anvender det til at foretage telefonopkald?»

24. Lebara, den græske regering, den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. De deltog alle i retsmødet den 13. oktober 2011.

#### **IV – Analyse**

##### *A – Indledende bemærkninger*

##### **1. Lebaras telefonkort set i lyset af EU's momslovgivning**

25. Det skal indledningsvis påpeges, at telefonkortene kun kan benyttes til telefonopkald via Lebaras system. De kan eksempelvis ikke benyttes til at betale for andre goder eller tjenesteydelser, der leveres af Lebara eller tredjemand. Telefonkortene adskiller sig i den henseende fra et forudbetalt SIM-kort, hvor saldoen kan benyttes til forskellige former for betaling. Lebaras telefonkort minder mere om en »single purpose«-voucher (15).

26. Lebaras telefonkort adskiller sig imidlertid fra alle typer vouchere ved, at det ikke er nødvendigt at fremvise kortene for at få adgang til den pågældende tjeneste. Man skal bare huske pinkoden og det lokale telefonnummer, der dirigerer opkaldene videre til Lebaras omstillinger. Telefonkortene er med andre ord ikke ihændehaverbeviser, som repræsenterer et bestemt beløb, der kan anvendes til at betale for noget, og som skal fremvises fysisk for at kunne bruges.

27. Det er også tvivlsomt, om telefonkortene kan betragtes som et betalingsmiddel eller som digitale penge. Telefonkortets pålydende værdi er angivet som et beløb, men det repræsenterer ikke nogen abstrakt købekraft. Dets værdi svarer til det præcise antal minutter, som der kan ringes for til en given international destination i henhold til Lebaras prisliste. Telefonkortet er kun gyldigt i en begrænset periode. Når denne periode er udløbet, kan det ikke bruges længere.

28. Konkret sker der det, at når telefonkortet aktiveres, oprettes der en midlertidig kundekonto i Lebaras system, hvorpå der indsættes et vist antal taletidsenheder, som svarer til telefonkortets pålydende værdi. Denne konto kan benyttes af enhver, som identificerer sig ved hjælp af den pinkode, der er knyttet til kontoen.

29. Jeg mener derfor ikke, at telefonkortene er et betalingsmiddel, men en anordning, der giver ret til at få adgang til teletjenester, som kunden modtager efter at have betalt den pågældende pris til distributøren eller den eventuelle detailhandlende.

2. Hvilken ydelse leverer Lebara?

30. Det kan indledningsvis fastslås, at telefonkortene ikke fungerer som goder, men er knyttet til tjenesteydelser. Det er desuden nødvendigt at identificere den ydelse, der leveres, for at kunne behandle en momstvist, som vedrører en tjenesteydelse, der indgår i en kæde af transaktioner. Det fremgår således af sjette momsdirektivs artikel 2, at »[m]erværdiafgift pålægges« tjenesteydelser. Der kan med andre ord ikke opkræves afgift, før tjenesteydelsen er identificeret.

31. Det kan i betragtning af omstændighederne i den foreliggende sag være relevant at lægge den vurdering til grund, som generaladvokat Trstenjak foreslog i MacDonald Resorts-sagen (16), og som Domstolen tilsluttede sig. Ifølge Domstolens praksis skal der ved bestemmelsen af den relevante levering (af en ydelse), som en afgiftspligtig person foretager i forbindelse med en gruppe transaktioner, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion og til samtlige transaktioner (17). Domstolen har for nylig bemærket, at »det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed« (18). Det er derfor nødvendigt at tage hensyn til faktorer, der rækker ud over det egentlige salg af telefonkort, for at identificere den relevante levering.

32. Efter fast retspraksis skal hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis anses for en særskilt og uafhængig levering, men leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, må ikke opdeles kunstigt. For at undgå dette skal der tages hensyn til, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion. Det er slutbrugernes »endelige hensigt«, når de betaler for telefonkortet, der er afgørende (19). Domstolen har for nylig anvendt disse principper i forbindelse med levering af teletjenester. I Everything Everywhere-sagen (20) fastslog Domstolen, at visse ekstra gebyrer, som en udbyder af teletjenester fakturerede sine kunder, ikke i merværdiafgiftsmæssig henseende udgjorde vederlag for en tjenesteydelse, der var særskilt og uafhængig i forhold til hovedydelsen, der bestod i levering af teletjenester.

33. Som den græske regering har understreget, er der tale om en enkelt levering, hvis et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens omvendt et eller flere elementer skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt er stillet som hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv for kunderne, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser (21).

34. Den her beskrevne metode til at bestemme, hvilken levering der er relevant i henhold til artikel 2 (22), når der foretages flere transaktioner i forbindelse med en tjenesteydelse, blev fastlagt for flere år siden i sagen Faaborg-Gelting Linien (23). I denne sag fastslog Domstolen, at

transaktioner, der består i servering af måltider om bord på færger i fast rutefart, ikke skal anses for levering af goder, men for tjenesteydelser i sjette momsdirektivs forstand, fordi restaurationsvirksomhed karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser (24).

35. I betragtning af alle relevante omstændigheder og transaktioner og slutbrugerens »endelige hensigt« med at købe et telefonkort er den relevante tjenesteydelse retten til at få adgang til internationale telefonopkald, som er billigere end dem, der fås gennem den lokale telefonomstilling i den medlemsstat, hvor kortet købes, eller andre steder. Som den nederlandske regering har påpeget, er det ikke et mål i sig selv at få fat i et telefonkort (25). Det interessante for forbrugeren er, at kortet gør det muligt at foretage billige internationale telefonopkald.

36. Det sker ved hjælp af det lokale telefonnummer, der er anført i teksten på kortet, og som automatisk sender slutbrugerens lokale opkald videre til Lebaras omstilling i Det Forenede Kongerige, og ved hjælp af den skjulte pinkode. Ud over at kortet giver adgang til en begrænset kundeservice, tjener det intet andet formål set fra forbrugeren synspunkt. Som jeg tidligere har nævnt, behøver slutbrugerne ikke at være i besiddelse af telefonkortet for at kunne foretage et opkald. De skal bare huske de oplysninger, der er anført på kortet.

37. Efter den gældende fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 2 giver Lebara derfor slutbrugerne ret til at få adgang til teletjenester. Der er en direkte forbindelse mellem slutbrugerne og Lebara som følge af det vederlag, som slutbrugerne betaler til distributørerne eller de detailhandlende, og som sendes videre til Lebara. Det er også tydeligt, at der er en direkte forbindelse, når slutbrugerne er nødt til at indtaste en pinkode, som modtages af Lebaras omstillinger og beviser, at brugerne har købt et kort.

## *B – Fastlæggelse af retsforholdet set ud fra EU's momslovgivning*

### *1. De præjudicielle spørgsmål og hvordan de bør besvares*

38. Den forelæggende ret har stillet to spørgsmål. Det første af dem er ret præcist, hvorimod det andet er mere generelt. Jeg mener imidlertid, at det første spørgsmål er baseret på en række underforståede antagelser, der både vedrører faktiske og retlige forhold. Det er desuden ikke muligt at besvare det første spørgsmål uden at foretage en omfattende vurdering af forholdet mellem Lebara, Lebaras distributører (og eventuelle detailhandlende) og slutbrugerne set ud fra EU's momslovgivning. I forbindelse med denne vurdering er det nødvendigt at undersøge en række centrale spørgsmål vedrørende leveringsens art, afgiftspligtens indtræden, beskatningsgrundlaget og leveringsstedet. Disse spørgsmål vil blive behandlet i de følgende punkter, hvori jeg gennemgår de fire alternative løsninger, der foreslås i parternes og intervenienternes skriftlige indlæg.

### *2. Den første mulighed: To successive tjenesteydelser*

#### *a) Sammenfatning af Det Forenede Kongeriges regerings standpunkt*

39. Det Forenede Kongeriges regering mener, at sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1), skal fortolkes således, at en handlende foretager to leveringer, når der udstedes et telefonkort: den ene i forbindelse med det egentlige salg af telefonkortet og den anden på det tidspunkt, hvor telefonopkaldene finder sted. Ifølge denne regering har medlemsstaterne på det nuværende stade i harmoniseringen af EU-retten et politisk valg med hensyn til, hvilken af de to leveringer der skal svares moms af. Hvis dette resulterer i manglende beskatning eller dobbeltbeskatning, skyldes det den manglende harmonisering på dette område, som kun kan afhjælpes, ved at der vedtages

regler om, hvordan vouchere med en pålydende værdi skal behandles inden for EU.

40. Det Forenede Kongeriges regering har videre anført, at leveringsstedet set i dette perspektiv må være Det Forenede Kongerige, eftersom det antages, at slutbrugerne ikke er afgiftspligtige. Leveringsstedet bestemmes derfor i henhold til sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, og ikke i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e). Afgiftspligten indtræder desuden på det tidspunkt, hvor slutbrugerne gennemfører de pågældende telefonopkald.

41. Det Forenede Kongeriges regering har endelig anført, at vederlaget for at få adgang til billige telefonopkald er den pris, som distributørerne betaler til Lebara for telefonkortene. Beskatningsgrundlaget skal imidlertid korrigeres, hvis der foretages færre opkald, end kortet giver ret til. Den uudnyttede del af telefonkortets pålydende værdi tages ikke i betragtning, når beskatningsgrundlaget fastlægges. Hvis et telefonkort f.eks. har en pålydende værdi på 15 EUR og købes af en distributør for 10 EUR, vil beskatningsgrundlaget således udgøre 5 EUR og ikke 10 EUR, når det kun er halvdelen af telefonkortet, der er udnyttet.

#### b) Bedømmelse

42. Indledningsvis bemærkes, at selv om jeg har konkluderet, at den relevante levering består i, at Lebara giver slutbrugerne adgang til retten til at foretage billige telefonopkald, betyder det ikke, at jeg har accepteret den model, der foreslås af Det Forenede Kongeriges regering. Det betyder mere præcist ikke, at jeg tilslutter mig argumentet om, at Lebara for samme vederlag foretager to leveringer, den ene til distributørerne af telefonkortene og den anden til slutbrugerne.

43. Begrebet »dobbelt levering« af den samme ydelse findes slet ikke i EU's momsordning. Hvis det blev indført, ville det unægteligt bryde med de grundlæggende principper i EU's momslovgivning og føre til problemer med retssikkerheden og dobbelt- eller nulbeskatning (26).

44. Selv om den relevante levering ikke er leveringen af et telefonkort, men retten til at få adgang til Lebaras teletjenester, betyder det heller ikke, at Det Forenede Kongerige med støtte i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, kan opkræve moms af alle transaktioner mellem Lebara og distributørerne. Det kan ikke antages, at alle slutbrugere er ikke-afgiftspligtige personer i henhold til sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e), eftersom det med rimelighed kan formodes, at afgiftspligtige personer, der har forbindelse til bestemte tredjelande, vil være interesseret i at gøre brug af Lebaras ydelser. Under disse omstændigheder ændres leveringsstedet i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e), til den medlemsstat, hvor kunden befinder sig. Men almindelige forbrugere vil også benytte telefonkortene, og den momsmæssige behandling af Lebaras ydelser til disse slutbrugere vil derfor stadig skulle ske efter artikel 9, stk. 1.

45. Det er ikke muligt for Lebara at identificere alle – eller måske nogen – slutbrugere, fordi de er kunder af distributørerne eller distributørernes detailhandlende. Jeg mener ikke, at en medlemsstat bør have ret til at basere sin beskatningskompetence på antagelser, der hverken kan afvises eller bekræftes. Hvis Det Forenede Kongerige gives medhold i, at alle slutbrugere af Lebaras ydelser er ikke-afgiftspligtige personer, vil det desuden medføre, at denne antagelse ikke kan efterprøves af domstolene (27).

### 3. Den anden mulighed: To parallelle tjenesteydelser

#### a) Sammenfatning af den nederlandske regerings standpunkt

46. Den nederlandske regering har også foreslået en tilgang, hvor den pågældende forretningsmodel omfatter to tjenesteydelser, men Lebara kun leverer den ene. Efter dens opfattelse foretager Lebara en enkelt levering af teletjenester til slutbrugerne, og distributørerne



foretager en sekundær levering af distributionstjenester til Lebara.

47. Ifølge den nederlandske regering skal sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1), under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, fortolkes således, at teleudbyderen (handlende A) foretager én levering, nemlig leveringen af teletjenester til slutbrugeren. Leveringen af telefonkortet fra udbyderen (handlende A) til distributøren (handlende B) udgør ikke en levering som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1), som er uafhængig og særskilt i forhold til teletjenesterne. Distributøren (handlende B) leverer imidlertid distributionstjenester til fordel for udbyderen (handlende A).

48. Den nederlandske regering har konkluderet, at udbyderen (handlende A) er momspligtig i den medlemsstat, hvor denne har hjemsted, for leveringen af teletjenester til slutbrugerne, som antages at være ikke-afgiftspligtige personer. Momsen forfalder på det tidspunkt, hvor distributøren betaler telefonkortets pålydende værdi til udbyderen i form af et acotobeløb.

49. Den nederlandske regering mener derfor, at beskatningsgrundlaget er anderledes – og større – end anført af Det Forenede Kongeriges regering. Ifølge den model, som den nederlandske regering har foreslået, svarer beskatningsgrundlaget for den ydelse, der leveres af Lebara, til telefonkortets pålydende værdi, uanset om distributøren eller en detailhandlende sælger telefonkortene til en pris, der er højere eller lavere end den pålydende værdi. Den nederlandske regering mener desuden ikke, at afgiftspligten indtræder, når telefonopkaldene finder sted (hvilket Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende), men når Lebara sælger telefonkortene til sine distributører. Beskatningsgrundlaget for den sekundære ydelse, som distributørerne leverer til Lebara, er imidlertid differencen mellem telefonkortenes pålydende værdi og den pris, som distributøren betaler til Lebara i forbindelse med købet. Der gås med andre ord ud fra, at distributøren har indregnet denne difference i betalingen for den ydelse, den leverer til Lebara.

#### b) Bedømmelse

50. Der er flere problemer forbundet med denne løsning ud over det allerede nævnte problem med den (ubegrundede) antagelse om, at alle slutbrugere af Lebaras telefonkort er ikke-afgiftspligtige personer. Selv om jeg også er af den opfattelse, at Lebaras levering af telefonkort til distributøren ikke udgør en uafhængig tjenesteydelse, og at leveringen af kortene som sådan er uden betydning for momsen, er jeg uanset de argumenter, som den nederlandske regering fremførte under retsmødet, ikke enig i, at distributørens eller den detailhandlendes deltagelse i den endelige transaktion med slutbrugerne ikke udgør en form for tjenesteydelse, som distributøren eller den detailhandlende leverer til slutbrugerne.

51. Endnu vigtigere er, at den nederlandske regerings model ikke tager hensyn til, at der inden for EU's momslovgivning gælder forskellige regler afhængigt af, om en formidler foretager en levering i eget navn eller i kommittentens navn (28). Disse regler har betydning for fastlæggelsen af Lebaras momspligt i den foreliggende sag.

52. Hvis A eksempelvis sælger noget til C, og transaktionen med C gennemføres af formidleren B, der handler i eget navn, leverer B således ikke en særskilt distributionstjeneste til A. B er bare et led i forsyningskæden.

53. Hvis der derimod foretages en transaktion mellem A og C, og A benytter B som distributør, der handler i A's navn og for A's regning i forbindelse med denne transaktion, leverer B en særskilt tjenesteydelse til A. Transaktionen mellem A og B udgør i momsretlig henseende et indkøb i forbindelse med A's levering til C.

54. For at A kan fradrage den moms, som B har opkrævet af distributionstjenesten, skal B dog

sende en separat faktura til A vedrørende provisionen. Den ordning, som den nederlandske regering har foreslået, vil dog logisk set resultere i, at distributørernes provision ikke faktureres separat, hvilket er nødvendigt for at opkræve momsen korrekt, eftersom provisionen vil svare til forskellen mellem det vederlag, som distributøren modtager og betaler for telefonkortene (29).

55. Et mere alvorligt problem med den nederlandske regerings model er, at den vil føre til overbeskatning, hvis telefonkortene sælges til slutbrugeren til en pris, der ligger under den pålydende værdi. En del af vederlaget vil desuden blive fritaget for afgift, hvis kortet sælges til en pris, der ligger over den pålydende værdi. Det samme problem vil selvfølgelig gøre sig gældende for momsen på distributionstjenesten.

4. Den tredje mulighed: En enkelt forsyningskæde

a) Sammenfatning af Lebaras og Kommissionens standpunkter

56. Den model, som Kommissionen har foreslået, og som Lebara i det væsentlige har tilsluttet sig, er solid, men ikke fejlfri. Deres standpunkt kan opsummeres på følgende måde.

57. Når en afgiftspligtig person (»handlende A«) sælger telefonkort, der giver ret til at modtage teletjenester, til en anden afgiftspligtig person (»handlende B«), der har hovedsæde i en anden medlemsstat, og handlende B efterfølgende sælger telefonkortet til slutbrugerne med henblik på forbrug, leverer handlende A en enkelt afgiftspligtig tjenesteydelse på tidspunktet for salget til handlende B. Slutbrugerens efterfølgende køb og anvendelse af kortet udgør ikke en afgiftspligtig levering fra handlende A til slutbrugeren, men fra handlende B til slutbrugeren.

58. I dette scenario skal handlende B i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt svare moms af det vederlag, som denne betaler til handlende A. Handlende B skal også svare moms af det vederlag, der modtages fra slutbrugeren. Der opkræves moms af begge leveringer i den medlemsstat, hvor handlende B's virksomhed er beliggende. Handlende B har imidlertid ret til at fradrage den moms, som denne har betalt i forbindelse med sine forretninger med handlende A, i sin angivelse til momsmyndighederne i handlende B's medlemsstat efter salget af teletjenester til slutbrugerne. Handlende B fradrager med andre ord den indgående moms.

b) Bedømmelse

59. Denne model bygger på idéen om en forsyningskæde, der strækker sig fra producenten gennem de forskellige omsætningsled til den endelige forbruger. Den merværdi, der tilføres i alle omsætningsled, pålægges afgift, og modellen sikrer, at momsen beregnes korrekt med hensyn til beskatningsstedet og den gældende afgiftssats for forbrug.

60. Det er dog stadig det problem, at telefonkortet ikke i sig selv har nogen selvstændig funktion som et gode eller en tjenesteydelse. Det kan heller ikke konkluderes, at slutbrugerne køber en ret til teletjenester af distributørerne, når Lebara aldrig har overdraget den samlede tjeneste til sine distributører.

61. Det fremgår af de markedsføringsaftaler, der er indgået mellem Lebara og distributørerne, at distributørens opgave er at fremme salget af telefonkort til slutbrugerne, enten direkte eller via detailhandlende. Det er desuden et grundlæggende element i EU's momslovgivning, at der er tale om en forbrugsafgift (30). Som jeg tidligere har forklaret, var hele formålet med transaktionerne mellem Lebara og distributørerne at fremme forbruget, ikke hos distributørerne, men hos slutbrugerne. Der er intet grundlag for at hævde, at de billige telefonopkald under normale omstændigheder forbruges af distributørerne.

62. Distributøren kan ganske vist indtræde i slutbrugerens rolle og anvende telefonkortet, forudsat at distributøren har betalt for det og aktiveret det, men det er ikke det egentlige økonomiske formål med aftalen mellem distributørerne og Lebara. Hvis en distributør anvender et telefonkort til internationale telefonopkald, er der tale om en skattepligtig tjenesteydelse til eget brug, forudsat at telefonkortet anvendes til formål, der ikke vedrører virksomheden. Dette spørgsmål er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 2, litra b) (31).

63. De faktiske omstændigheder understøtter heller ikke idéen om, at distributørerne tilrettelægger og markedsfører deres egne teletjenester, hvorefter de implementerer dem ved at udlicitere de nødvendige netadgangstjenester til Lebara.

64. Det er tydeligvis Lebara, der gennem sit kontraktnetværk skaber en telekommunikationslinje mellem slutbrugeren og Lebaras omstilling og derfra via leverandører af international telefoni til de personer uden for EU, som der ringes til. Lebaras distributører kan i den henseende ikke sammenlignes med leverandører af virtuelle mobilnet, sådan som Kommissionen foreslog under retsmødet ved Domstolen.

65. I sit skriftlige indlæg fremhævede Lebara endelig, at slutbrugerne ikke ved og heller ikke kan få at vide, at den adgang til billige internationale telefonopkald, som de har købt af distributører eller detailhandlende, leveres af Lebara. Lebara understregede også, at der ikke er noget direkte kontraktforhold mellem slutbrugeren og Lebara.

66. Til den første bemærkning kan siges, at selv om kortene påføres et nyt varemærke, således at leverandørens identitet skjules, ændrer det intet ved slutbrugernes »endelige hensigt« med at købe kortene, som er at foretage billige internationale telefonopkald. Med hensyn til den anden bemærkning skal det understreges, at sjette momsdirektivs artikel 2 ikke er baseret på, at der er et kontraktforhold mellem slutbrugeren og leverandøren, men snarere på det vederlag, der sendes fra slutbrugeren til leverandøren. Som Domstolen fastslog i dommen i sagen Town & County Factors (32), ville det være til skade for sjette momsdirektivs effektive virkning, hvis man lod spørgsmålet, om der foreligger et retsforhold, afhænge af, om tjenesteyderens forpligtelser kan påberåbes ved domstolene (33). Vederlaget overføres fra slutbrugerne til Lebara via de detailhandlende og distributørerne. Der foreligger desuden en direkte forbindelse mellem slutbrugerne og Lebara, fordi pinkoden giver slutbrugeren direkte adgang til Lebaras omstillinger.

67. Det må sammenfattende fastslås, at det i hvert fald vil kræve en fleksibel fortolkning af retsforholdet mellem Lebara og distributørerne, som i øvrigt ikke har hold i Domstolens praksis, hvis Domstolen går ind for den model, som Kommissionen og Lebara har foreslået. Der er ingen grund til at mene, at Lebara leverer den samme ydelse til sine distributører, som distributørerne leverer til slutbrugerne.

5. Den fjerde mulighed: Tjenesteydelser fra en afgiftspligtig person, der handler i eget navn, men for tredjemands regning

a) Sammenfatning af Kommissionens subsidiære standpunkt

68. Herudover har Kommissionen subsidiært gjort gældende, at afgiftspligtige personer, der handler i eget navn, men for tredjemands regning, og optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, ifølge sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, anses for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse. Lebaras distributører (der klart handler i eget navn) må derfor anses for at have modtaget tjenesteydelser fra Lebara i forbindelse med den første afgiftspligtige transaktion, hvorefter de leverede dem til slutbrugerne i forbindelse med den anden transaktion.

b) Bedømmelse

69. Domstolen har for nylig fastslået, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, skaber en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden. Det følger heraf, at hvad angår retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren er deres respektive roller som leverandør og modtager af tjenesteydelser i momsmæssig henseende på fiktiv vis byttet om (34).

70. Denne fiktion er efter min opfattelse nøglen til afgørelsen af denne sag. Distributørerne bør i momsmæssig henseende anses for kommissionærer, der handler i eget navn, men for regning af Lebara, der er kommittent. Kommissionen har med rette anført, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, medfører, at der pålægges moms efter modellen med to leveringer, der indgår i en enkelt kæde. Det bør tilføjes, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, sikrer dette resultat uden at fordreje situationen med hensyn til den tjenesteydelse, der leveres af Lebara, og aftageren af den.

71. Det er i realiteten ikke distributørerne, der gives ret til at få adgang til teletjenester, men sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, udgør et mandat fra EU-lovgiver til at anvende en sådan fiktion, når en distributør handler i eget navn, men for tredjemands regning. Det følger også heraf, at der svares afgift i den korrekte medlemsstat og til den korrekte sats. I det foreliggende tilfælde betyder det, at der svares afgift i den medlemsstat, hvor distributøren befinder sig, på grundlag af det beløb, som distributørerne betaler til Lebara, og at afgiftspligten indtræder, når telefonkortene aktiveres. Artikel 6, stk. 4, gør desuden, at der kan udstedes korrekte fakturaer til og af den afgiftspligtige person, der optræder som formidler i forbindelse med leveringen (35).

72. Lebara har imidlertid understreget, at distributørerne ikke optræder som repræsentanter for Lebara, og at den nationale ret allerede har fastslået, at distributørerne handler i eget navn. Det peger med andre ord i retning af, at aftalen mellem Lebara og distributørerne ikke er baseret på et forhold, hvor distributørerne optræder som »skjulte« repræsentanter eller kommissionærer for Lebara i henhold til sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4.

73. I den foreliggende præjudicielle sag kræves der imidlertid en fortolkning af betydningen af sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, i forhold til EU-retten og ikke i forhold til den nationale agenturlovgivning eller andre nationale civilretlige regler eller i forhold til indenlandsk skattelovgivning. Da artikel 6, stk. 4, er en afgiftsbestemmelse, vil den i øvrigt ikke altid have samme betydning som tilsvarende begreber i de nationale civilretlige regler. Jeg mener ikke, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, kun vedrører situationer, hvor der foreligger et skjult eller åbenlyst agenturforhold i henhold til lovgivningen i den pågældende medlemsstat, hvilket i dette tilfælde er Det Forenede Kongerige. Kravene i artikel 6, stk. 4, er opfyldt, når de tre kriterier (at den handlende optræder som formidler i forbindelse med tjenesteydelsen, i eget navn og for tredjemands regning) er til stede.

74. At der i forelæggelsesafgørelsen ikke stilles spørgsmål om betydningen af sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, forhindrer ikke Domstolen i at behandle denne bestemmelse. Det fremgår af fast retspraksis, at selv om den forelæggende ret formelt har begrænset sine spørgsmål til fortolkningen af et begrænset antal bestemmelser, er en sådan omstændighed ikke til hinder for, at Domstolen oplyser den om alle de momenter angående fortolkningen af EU-retten, som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den, uanset om den forelæggende ret henviser til dem i sine spørgsmål (36). Dette afspejles også i det andet præjudicielle spørgsmål, som er bredt formuleret. Domstolen traf desuden afgørelse i sagen Henfling m.fl. (37), der vedrørte fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, efter det tidspunkt, hvor First-tier Tribunal, Tax Chamber, eventuelt tog stilling til betydningen af artikel 6, stk. 4 (38).

75. Hvad angår den EU-retlige fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, mener jeg af følgende grunde, at distributørerne i den foreliggende sag må anses for at handle for Lebaras regning. Det er mit indtryk, at Lebara ikke fritages for den økonomiske risiko, efter at telefonkortene leveres til distributørerne. Det ser nemlig ikke ud til, at distributørerne behøver at betale for telefonkort, der ikke er blevet aktiveret. Jeg har ud fra Lebaras indlæg sluttet, at distributørerne ikke betaler noget vederlag til Lebara, hvis det ikke lykkes for dem at sælge kortene til slutbrugerne i forbindelse med markedsføringen. Når det sker, beder de ikke om at få kortene aktiveret. De handler med andre ord for Lebaras regning i økonomisk forstand.

76. Distributørerne optræder endvidere som formidlere i forbindelse med, at slutbrugerens gives ret til at få adgang til teletjenester fra Lebara. De påtager sig i eget navn, men for Lebaras regning ansvaret for distributionen af adgangen til billige telefonopkald og for overførslen af vederlaget fra slutbrugerens til Lebara. Det er desuden distributørerne, der træffer de nødvendige foranstaltninger (sender betalingen og underretter Lebara om serienummeret) til at aktivere den midlertidige kundekonto, som telefonkortet repræsenterer.

77. Jeg mener som følge heraf, at den bedste beskrivelse af de foreliggende omstændigheder er, at de tjenesteydelser, som Lebara leverer til slutbrugerne, består i retten til at få adgang til teletjenester ved hjælp af et forudbetalt kort, der fungerer som en midlertidig kundekonto, hvorpå der er indsat et vist antal taletidsenheder. Distributørerne optræder som formidlere i forbindelse med disse tjenesteydelser og handler i eget navn, men for Lebaras regning. Ifølge sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, anses distributørerne derfor både for at have modtaget den pågældende tjenesteydelse fra Lebara og for at have leveret den til slutbrugerne. Det resulterer i den momsbehandling, der er beskrevet i punkt 70 og 71 ovenfor.

78. Jeg har dog bemærket, at Domstolen i dommen i sagen Henfling m.fl. overlod det til den nationale ret at undersøge, om betingelserne i artikel 6, stk. 4, var opfyldt. Domstolen nøjedes, ligesom jeg har gjort, med at udstikke retningslinjer for, hvilke faktorer der skal tages i betragtning ved anvendelsen af artikel 6, stk. 4 (39). Det tilkommer således den nationale ret at afgøre, om de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag opfylder kravene i artikel 6, stk. 4, under skyldig hensyntagen til Domstolens konklusioner om de spørgsmål, der er rejst i sagen, behovet for at værne om de gældende principper i EU's momslovgivning og den selvstændige EU-retlige betydning af artikel 6, stk. 4, som adskiller den fra de principper, der følger af national ret.

## V – Sammenlægning

79. Blandt de fire løsningsmuligheder, der er beskrevet ovenfor, vil jeg råde Domstolen til at afvise den model, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført, eftersom den kan resultere i dobbeltbeskatning eller nulbeskatning. Den indebærer også, at leveringsstedet og dermed kompetencen på momsområdet skal fastlægges ud fra den antagelse, at alle slutbrugere er ikke-

afgiftspligtige personer, hvilket ikke kan kontrolleres af domstolene.

80. Det samme gælder for den model, som den nederlandske regering har foreslået. Denne model kan desuden alt efter omstændighederne medføre, at der opkræves for meget eller for lidt moms, eftersom beskatningsgrundlaget både for leveringen af retten til teletjenester og for den særskilte distributionstjeneste fastlægges ud fra telefonkortenes pålydende værdi. Denne værdi kan være højere eller lavere end den pris, som slutbrugerne betaler for kortene.

81. Den forsyningskædemodel, som Lebara og Kommissionen har foreslået, fører til det rigtige slutresultat, men fordrejer forholdet mellem Lebara og distributørerne, eftersom den kræver, at Domstolen fastslår, at Lebara sælger retten til at få adgang til sine billige telefonopkald til distributørerne. Hvis der tages udgangspunkt i den retlige fiktion, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, svarer det bedre til, hvordan den forretningsmodel, der er blevet fremlagt for Domstolen i denne sag, ser ud i virkeligheden. Såfremt Domstolen ikke er enig i mine konklusioner vedrørende artikel 6, stk. 4, vil jeg subsidiært råde den til at godtage Kommissionens og Lebaras forslag, hvorefter Lebaras salg af telefonkortet til distributørerne udgør en enkelt levering, og distributørernes videresalg udgør en særskilt levering.

## VI – Forslag til afgørelse

82. Jeg foreslår på baggrund af det anførte, at de præjudicielle spørgsmål, som First-tier Tribunal, Tax Chamber, har forelagt, besvares således:

»Når en afgiftspligtig person (»handlende A«) til en anden afgiftspligtig person (»handlende B«) sælger telefonkort, som indeholder oplysninger, der gør det muligt for køberen (»slutbruger C«) at få adgang til og modtage teletjenester fra A op til det beløb, der er angivet på kortet (forudsat at A har modtaget det aftalte vederlag fra B), leverer handlende A en tjenesteydelse, der består i retten til at få adgang til forudbetalte teletjenester, til slutbruger C. Det følger dog af artikel 6, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, at hvis handlende B i eget navn, men for handlende A's regning optræder som formidler i forbindelse med denne tjenesteydelse til slutbruger C, hvilket skal efterprøves af den nationale ret, skal handlende B i momsmæssig henseende anses for at have modtaget denne tjenesteydelse fra handlende A og for at have leveret den til slutbruger C.«

83. Hvis Domstolen vælger ikke at følge dette forslag, eller hvis den nationale ret ikke finder, at distributørerne handler for Lebaras regning, foreslår jeg subsidiært, at de præjudicielle spørgsmål, som First-tier Tribunal, Tax Chamber, har forelagt, besvares således:

»Når en afgiftspligtig person (»handlende A«) sælger telefonkort, der giver ret til at modtage teletjenester fra handlende A, til en anden afgiftspligtig person (»handlende B«), og handlende B efterfølgende sælger telefonkortet til slutbruger C, der foretager de internationale telefonopkald, som telefonkortet giver ret til, foretager handlende A en enkelt afgiftspligtig levering af teletjenester på tidspunktet for salget til handlende B. Slutbrugerens efterfølgende køb og anvendelse af kortet udgør ikke en yderligere afgiftspligtig levering fra handlende A.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (herefter »første momsdirektiv«) (EFT 1967 I, s. 12). Artikel 2 er blevet indarbejdet i artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT L 44, s. 11) (herefter

»momsdirektivet«) (EUT 2006 L 347, s. 1). Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette momsdirektiv«) (EFT L 145, s. 1) finder tidsmæssig anvendelse i den foreliggende sag. Det er nu blevet erstattet af momsdirektivet. For klarhedens skyld henvises der i dette forslag til afgørelse både til sjette momsdirektiv og til de tilsvarende bestemmelser i momsdirektivet.

3 – Jf. nu momsdirektivets artikel 2, stk. 1.

4 – Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, er trådt i stedet for sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 1.

5 – Nu momsdirektivets artikel 24.

6 – Nu momsdirektivets artikel 28.

7 – Indholdet af denne bestemmelse kan nu findes i momsdirektivets artikel 44 og 45.

8 – Bestemmelsen i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e), tiende led, blev indsat ved Rådets direktiv 1999/59/EF af 17.6.1999 om ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for teletjenester (EFT L 162, s. 63). Jf. nu momsdirektivets artikel 369a-369k.

9 – Nu momsdirektivets artikel 62, 63 og 65.

10 – Nu afsnit XI, kapitel 1, afdeling 1, med overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«, der omfatter artikel 193-205.

11 – Sjette direktivs artikel 21, stk. 1, [artikel 28g] blev ændret ved artikel 1, stk. 4, i Rådets direktiv 2000/65/EF af 17.10.2000 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår bestemmelse af betalingspligten for merværdiafgiften (EFT L 269, s. 44).

12 – Lebaras advokat forklarede under retsmødet, at distributørerne normalt ikke leverer teletjenester selv. De formidler teletjenester, som de køber af Lebara og andre tjenesteudbydere med henblik på distribution.

13 – Det fremgår af det indlæg, som Lebaras advokat kom med under retsmødet, at distributørerne betaler for telefonkortene, før de aktiveres, og sælger dem, efter at de er blevet aktiveret. Først blev hele beløbet betalt, dernæst blev kortet aktiveret, og til sidst blev det solgt. Det fremgår imidlertid af Lebaras skriftlige indlæg, at man for at forhindre tyveri havde sikret sig, at telefonkortene ikke kunne anvendes til telefonopkald på det tidspunkt, hvor de blev sendt fra Lebara til distributøren. Efter modtagelsen anmodede distributøren Lebara om at aktivere telefonkortene. Distributørens betalingspligt over for Lebara indtrådte først, efter at kortene var blevet aktiveret. Hvis telefonkortene herefter blev stjålet, eller distributøren undlod at betale for dem, kunne Lebara blokere dem. Disse forklaringer er ikke helt samstemmende hvad angår spørgsmålet om, hvornår distributørernes betaling til Lebara finder sted. Svaret synes dog at fremgå af forelæggelsesafgørelsen, hvori det oplyses, at »Lebara aktiverede telefonkortene, hvis distributørens konto hos Lebara var i kredit. Hvis ikke, opkrævede Lebara en betaling fra distributøren, før kortene blev aktiveret«.

14 – Hvis leverandør A og køber B ikke er etableret i den samme medlemsstat, vendes afgiftspligten ifølge den »ordning for omvendt betalingspligt«, der er fastlagt i sjette momsdirektivs artikel 21, stk. 1, således at det er modtageren af leveringen, der skal betale moms, og ikke leverandøren. Det betyder, at B har pligt til at opkræve den moms, der påhviler transaktionen, og at angive den til momsmyndighederne i den medlemsstat, hvor B er etableret. Artikel 21, stk. 1, er

som allerede nævnt blevet indarbejdet i momsdirektivets afsnit XI, kapitel 1, afdeling 1, med overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«, der omfatter artikel 193-205.

15 – Hvis omstændighederne er bare lidt anderledes, vil det således ikke være muligt at anvende den retlige løsning, der vælges i denne sag, i en lignende situation. Den foreliggende sag er derfor ikke nødvendigvis relevant for mere komplekse momsproblemer i forbindelse med »multi-purpose«-vouchere eller situationer, hvor vederlaget for levering af goder eller tjenesteydelser betales ved hjælp af en forudbetalt eller kontobaseret mobil- eller fastnetforbindelse.

16 – Dom af 16.12.2010, sag C-270/09, Sml. I, s. 13179, præmis 18.

17 – Dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 23 og 24, af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 26-32, af 3.9.2009, sag C-37/08, RCI Europe, Sml. I, s. 7533, præmis 23-25, og af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 17-26, samt MacDonald Resorts-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 18.

18 – Dom af 7.10.2010, forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK og Baxi Group, Sml. I, s. 9187, præmis 39.

19 – Jf. i denne retning MacDonald Resorts-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 22.

20 – Dom af 2.12.2010, sag C-276/09, Everything Everywhere, Sml. I, s. 12359.

21 – Dommen i sagen Madgett og Baldwin, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 24, og CPP-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 30.

22 – Jf. bl.a. MacDonald Resorts-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 24 og 32, hvori det blev fastslået, at erhvervelsen af pointrettigheder i forbindelse med timeshareordninger vedrørende boliger i ferieanlæg var »forudgående transaktioner«, som gjorde det muligt at udøve retten til midlertidig anvendelse af en bolig, indkvartering på et hotel eller en anden tjenesteydelse, hvilket var den »egentlige tjenesteydelse«, og dommen i sagen Madgett og Baldwin, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 24 og 25, hvori det blev fastslået, at ydelser, som var købt hos tredjemand, og som ikke var et mål i sig selv, men et middel til at udnytte den erhvervsdrivendes hovedydelse på de bedst mulige betingelser, var rene biydelser. Jf. også dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 17-26, hvori det blev fastslået, at der var tale om én tjenesteydelse og ikke to, når en anvendelig software blev tilpasset til køberens behov efter det oprindelige salg.

23 – Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Sml. I, s. 2395.

24 – Dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 14.

25 – MacDonald Resorts-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 24.

26 – Hvis distributørens medlemsstat mente, at afgiftspligten indtrådte, når telefonopkaldene fandt sted, og tjenesteyderens medlemsstat mente, at afgiftspligten indtrådte, når telefonkortene blev leveret til slutbrugerne, ville ingen af dem opkræve moms i den foreliggende situation. Det ville også være i strid med det grundlæggende momsretlige princip i første momsdirektivs artikel 2, hvorefter momsen er en forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris.

27 – I MacDonald Resorts-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, afviste Domstolen således også en løsning, der ville have givet den omhandlede afgiftspligtige person ret til at foretage sin egen



vurdering af de ferieanlæg, der stod til rådighed, med hensyn til beregningen af moms. Domstolen har i almindelighed fastslået, at medlemsstaternes domstole skal have mulighed for »effektiv anvendelse af de relevante principper og regler i fællesskabsretten«, når de foretager en retslig prøvelse. Jf. dom af 21.1.1999, sag C-120/97, Upjohn, Sml. I, s. 223, præmis 36. Jf. den nylige udtalelse 1/09 af 8.3.2011, Sml. I, s. 1137, hvori Domstolen i punkt 85 bemærkede, at »de funktioner, som er tillagt henholdsvis nationale domstole og Domstolen, er nødvendige for bevarelsen af selve beskaffenheden af den ret, som er indført ved traktaterne«.

28 – Jf. sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, og artikel 9, stk. 2, litra e), syvende led.

29 – Jf. sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 1, litra a), hvorefter den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret »for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag [skal] være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Jf. nu momsdirektivets artikel 178, litra a).

30 – Jf. senest RCI Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 39.

31 – Sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 2, litra b), bestemmer, at vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag. Jf. nu momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b).

32 – Dom af 17.9.2002, sag C-498/99, Sml. I, s. 7173.

33 – Dommen i sagen Town & County Factors, nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 21.

34 – Dom af 14.7.2011, sag C-464/10, Henfling m.fl., Sml. I, s. 6219, præmis 35.

35 – Jf. Ben Terra og Julie Kajus, *European VAT Directives* (2011), punkt 10.2.1.4.

36 – Dom af 5.5.2011, sag C-434/09, McCarthy, Sml. I, s. 3375, præmis 24.

37 – Nævnt ovenfor i fodnote 34.

38 – Forelæggelsesafgørelsen i denne sag er dateret den 22.10.2010, og dommen i sagen Henfling m.fl. blev afsagt året efter, nærmere bestemt den 14.7.2011.

39 – Nævnt ovenfor i fodnote 34. Jf. navnlig præmis 42 og 43.