

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

T. ?APETA

fremsat den 27. januar 2022(1)

Sag C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

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

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift – overdragelse af værdikuponer som afgiftspligtige transaktioner – momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b) – begrebet »privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« – vederlagsfri udlevering af værdikuponer til personale som del af et belønningsprogram for medarbejdere«

I. Indledning

1. Nærværende sag har flere lag. Det ydre lag omhandler selve den fortolkning, som First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) søger i en tvist vedrørende forpligtelsen til at svare udgående moms for vederlagsfri overdragelse af værdikuponer fra en afgiftspligtig person til denne persons personale. Den forelæggende ret er ikke sikker på, om denne overdragelse skal betragtes som »privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål«, i henhold til artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112/EF (2).

2. Under overfladen af denne tvist ligger der dog et spørgsmål om skatteneutralitet. Såfremt den omhandlede transaktion skulle betragtes som omfattet af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), ville der blive svaret moms af et beløb, der er *dobbelt* så stort som værdikuponernes værdi. Dvs. først i forbindelse med overdragelsen fra den afgiftspligtige person til denne persons personale og herefter igen i forbindelse med anvendelsen af den underliggende rettighed (til at modtage varer eller tjenesteydelser fra en udvalgt detailhandler).

3. Domstolen har derfor ved at besvare den forelæggende rets spørgsmål mulighed for at præcisere, hvornår de retlige betingelser for momspligtens forfald er opfyldt, i tilfælde af værdikuponer såsom dem, der er omhandlet i denne sag.

II. Retsforskrifter

4. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastsætter dette direktivs anvendelsesområde. Denne artikels litra c) bestemmer, at »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, er momspligtig.

5. Ved »levering af varer« forstås i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, mens »levering af ydelser« i henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1, forstås som »enhver transaktion, der ikke er en levering af varer«.

6. Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, fastsætter:

»Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

[...]

b) vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« (3).

7. I henhold til momsdirektivets artikel 62, stk. 1, defineres afgiftspligtens indtræden som »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«. Det fastsættes i momsdirektivets artikel 63, at »afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«.

III. Faktiske omstændigheder, nationale retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

8. GE Aircraft Engine Services Limited (»sagsøgeren«) er en virksomhed, der servicerer og vedligeholder jetmotorer i Det Forenede Kongerige. Virksomheden er medlem af General Electric group of companies (herefter »GE«), der er et amerikansk multinationalt konglomerat.

9. Sagsøgeren drev et belønningsprogram for sine medarbejdere, der kaldes »Above & Beyond«-programmet. I henhold til programmet kunne enhver medarbejder hos sagsøgeren nominere enhver anden medarbejder for handlinger, som førstnævnte medarbejder anså for særligt anerkendelsesværdige, i overensstemmelse med kravene i programmet.

10. Above & Beyond-programmet havde forskellige niveauer af præmier. En person, der nominerede en anden person, skulle vælge det passende niveau og give oplysninger om, hvorfor den nominerede person fortjente præmien. Nærværende sag vedrører alene mellemniveauet i dette præmiesystem. I henhold til dette niveau, og efter en intern godkendelsesproces, blev den nominerede person belønnet med en værdikupon.

11. Vedrørende præmier, der vedrørte værdikuponer, fik den nominerede person tilsendt et link til et websted tilhørende Globoforce Limited (herefter »Globoforce«), der tilbyder sociale anerkendelsestjenester. Den belønnede medarbejder kunne på Globoforces websted vælge en værdikupon fra en række anførte (og deltagende) detailhandlere. Når valget var foretaget, kunne værdikuponen kun indløses fra den valgte detailhandler.

12. Leveringen af værdikuponerne fra Globoforce til medarbejderen fandt sted som følger. Globoforce købte først værdikuponerne direkte fra de relevante detailhandlere og solgte dem til

GE i USA (herefter »GE USA«). GE USA solgte herefter værdikuponerne til hovedkvarteret for GE (herefter »GE HQ«), der også er baseret i USA. GE HQ sørgede derefter for grænseoverskridende levering af værdikuponerne til en række GE-enheder i Det Forenede Kongerige. Hver GE-enhed, herunder sagsøgeren, udleverede i sin egenskab af arbejdsgiver værdikuponen til den nominerede medarbejder inden for rammerne af »Above and Beyond«-programmet.

13. Eftersom leveringen af værdikuponer blev foretaget af enheder, der er baseret uden for Unionen, betalte sagsøgeren indgående moms i forbindelse med leveringen af disse værdikuponer fra GE HQ på grundlag af den omvendte betalingspligt og tilbagesøgte det tilsvarende beløb fra de relevante skattemyndigheder.

14. Når den belønnede medarbejder anvendte værdikuponen til at købe varer/tjenesteydelser, skulle den deltagende detailhandlere betale udgående moms af værdikuponens værdi.

15. Den 20. december 2017 udstedte Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (told- og skatteforvaltningen, Det Forenede Kongerige, herefter »sagsøgte«) en afgiftsfastsættelse til sagsøgeren på 332 495 pund sterling (GBP) (ca. 374 389 EUR) for perioden fra december 2013 til oktober 2017 for ikke-angivet udgående moms af værdien af værdikuponerne, der blev udleveret inden for rammerne af »Above and Beyond«-programmet.

16. Eftersom den var i tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»(1) Skal afgiftspligtiges udstedelse til medarbejdere af værdikuponer til brug hos detailhandlende tredjemænd, der er del af et program for anerkendelse af særligt effektive medarbejdere, betragtes som levering »til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 2, litra b)?

(2) Har det nogen betydning for svaret på det første spørgsmål, at den afgiftspligtige har et forretningsformål med udstedelsen af værdikuponer til medarbejdere?

(3) Har det nogen betydning for svaret på det første spørgsmål, at værdikuponerne udstedt til medarbejdere er til deres eget brug og kan bruges af medarbejderne til private formål?»

17. Den forelæggende ret har forklaret, at nærværende sag er prøvesag for andre appelsager, der omhandler tilsvarende faktiske omstændigheder og vedrører 19 andre medlemmer af GE-gruppen.

18. Sagsøgeren og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse parter har ligeledes afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 24. november 2021.

IV. Bedømmelse

19. Dette forslag til afgørelse er opbygget som følger. Jeg vil starte med fortolkningen af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), og på denne baggrund besvare de præjudicielle spørgsmål forelagt af den forelæggende ret (A). Som jeg vil forklare, kan resultatet af dette i nærværende sag dog være, at de samme værdikuponers værdi bliver momspligtig to gange. Jeg vil derfor rejse spørgsmålet, om overdragelsen af disse værdikuponer overhovedet giver anledning til afgiftspligtens indtræden (B).

A. Ydelser leveret til privat brug eller i øvrigt til formål, der er uvedkommende for den

afgiftspligtige person

20. Den forelæggende ret ønsker kort sagt nærmere bestemt oplyst, om den vederlagsfrie overdragelse af værdikuponer fra en afgiftspligtig person til denne persons personale i henhold til et belønningsprogram for medarbejdere såsom det i den nærværende sag omhandlede giver anledning til momspligt som en levering af ydelser mod vederlag i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b).

21. Afklaringen af dette spørgsmål kræver en fortolkning af begrebet »til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« som omhandlet i denne bestemmelse.

22. Jeg vil derfor først fortolke dette begreb (1), inden jeg besvarer de specifikke præjudicielle spørgsmål forelagt af den forelæggende ret (2).

1. **Retstilstanden angående identifikation af »til virksomheden uvedkommende formål«**

23. I henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, skal to typer af situationer behandles som levering af ydelser mod vederlag. Den første vedrører anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for denne persons personale eller til virksomheden uvedkommende formål. Den anden vedrører vederlagsfri levering af ydelser, foretaget af den afgiftspligtige person »til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål«.

24. Det er vederlagsfri levering af ydelser, der er relevant i nærværende sag. Det skal indledningsvis påpeges, at der er enighed mellem parterne om, at en levering af ydelser fandt sted, samt at ydelserne blev leveret vederlagsfrit. Det eneste tilbageværende spørgsmål er, om disse ydelser blev leveret til private formål eller forretningsformål.

25. Det skal i denne forbindelse erindres, at levering af ydelser *uden* vederlag normalt falder uden for momsdirektivets anvendelsesområde (4). Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), etablerer dog en undtagelse til denne generelle regel (5). Som Kommissionen bemærkede i retsmødet, opstiller denne bestemmelse den retlige fiktion, at visse transaktioner falder inden for momsdirektivets anvendelsesområde, selv om de leveres uden vederlag.

26. Denne undtagelse er blevet begrundet med hensyn til retfærdighed og skatteneutralitet: Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), søger at forebygge, at en afgiftspligtig person opnår en fordel af privat brug af virksomhedens varer eller ydelser i forhold til en almindelig forbruger, der skal svare moms, som er påløbet i tidligere handelsled (6). I modsætning til den afgiftspligtig person kan forbrugeren ikke drage fordel af muligheden for at udvide den figurative kæde af (indgående) transaktioner med henblik på at sende momspligten »længere nedad« (7).

27. Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), har kort sagt til formål at sikre, at den afgiftspligtige person betragtes som den endelige forbruger i momsmæssig henseende under omstændigheder, der ikke er i virksomhedsøjemed.

28. For at fremme dette formål behandler momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), som jeg fortolker bestemmelsen, i første omgang alle leveringer af vederlagsfrie ydelser som leveringer til *privat brug* for den afgiftspligtige person selv eller for denne persons personale. Disse transaktioner bliver dermed sidestillet med andre leveringer af ydelser (til virksomheden uvedkommende formål) mod vederlag, hvilket har den virkning, at den afgiftspligtige person skal betale udgående afgift heraf.

29. Såfremt ydelser leveres uden vederlag, bliver den afgiftspligtige person derfor som udgangspunkt behandlet som den endelige forbruger. Som det næste skridt fastsætter momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), dog, at en vederlagsfri levering af ydelser ikke desto mindre kan betragtes som *ikke* at have været leveret til privat brug (og derfor en levering af ydelser mod vederlag), såfremt denne levering havde et *forretningsformål* for den afgiftspligtige person (8).

30. Men hvordan skal denne bedømmelse foretages?

31. Sagsøgeren har gjort gældende, at det er den afgiftspligtige persons subjektive hensigt angående den vederlagsfri levering af varer eller ydelser, der skal tages i betragtning. Såfremt en afgiftspligtig person leverede en ydelse vederlagsfrit med det *formål* at tjene sin virksomhed, skal denne ydelse behandles, som om den har et forretningsformål som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b). Efter sagsøgerens opfattelse skal en afgiftspligtig persons forretningspolitik, der indirekte søger at styrke personalets produktivitet ved at øge medarbejderes tilfredshed og deltagelse, derfor anerkendes som henhørende under begrebet »forretningsformål«.

32. Som jeg har forklaret ovenfor i punkt 28 i dette forslag til afgørelse, tager momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), udgangspunkt i den forudsætning, at *alle* vederlagsfrie leveringer af ydelser fra en afgiftspligtig person til denne persons personale skal betragtes som leveringer af ydelser til virksomheden uvedkommende formål. På dette stadium af analysen foretages der derfor ikke en bedømmelse af den konkrete transaktion. På baggrund af denne forudsætning er det således ikke relevant for, hvordan en bestemt transaktion behandles i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), om den afgiftspligtige person subjektivt havde til hensigt, at leveringen havde et forretningsformål eller var til privat brug. Såfremt den var vederlagsfri, antages det i henhold til momsdirektivet, at den var til privat brug.

33. En transaktions særlige kendetegn har alene betydning, når en afgiftspligtig person ønsker at påvise, at en bestemt transaktion, der er omfattet af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), faktisk ikke blev gennemført af private grunde, men havde et forretningsformål. De fremgår af de to vigtigste sager angående fortolkningen af denne bestemmelse, Fillibeck-dommen (9) samt Danfoss og AstraZeneca-dommen (10), at Domstolen identificerer et forretningsformål på baggrund af en undersøgelse af, om den leverede ydelse (der i disse sager henholdsvis vedrørte vederlagsfri befordring og vederlagsfri bespisning) var »nødvendig« på baggrund af kravene til *den konkrete afgiftspligtige persons virksomhed* (11).

34. Jeg kan ikke nægte, at fokus på udtrykket »nødvendig« kan fortolkes således, at der indføres et vist element af subjektivitet. Dette er i det væsentlige, hvad sagsøgeren har gjort gældende, og hvad der følger af en naturlig forståelse af dette udtryk. Efter min opfattelse er det imidlertid nødvendigt at se ud over udtrykkets rent sproglige betydning og betragte den tilgang, sagsøgeren foreslår i en større sammenhæng.

35. Såfremt det forretningsformål, som en afgiftspligtig person angiver, accepteredes som et kriterium, ville effekten være, at det er den enkelte afgiftspligtige person, der beslutter, hvornår en bestemt transaktion har et forretningsformål og derfor ikke er afgiftspligtig. Domstolene ville som følge heraf blive stillet i den mærkværdige situation, at de skal gætte sig frem til, om disse virksomhedsbeslutninger virkelig var nødvendige. Hertil kommer, at hvis det tillades, at udtrykket »nødvendigt« overlades til den afgiftspligtig persons – der skal betale moms – subjektive fortolkning, ville dette endvidere lede til det urimelige resultat, at to afgiftspligtige personer med identiske afgiftspligtige leveringer, der udføres i forbindelse med en identisk aktivitet, kunne have forskellige konklusioner angående »nødvendigheden« af ydelsen. Dette kunne betyde, at en transaktion, der ellers ville have været afgiftspligtig, udelukkes fra momsdirektivets

anvendelsesområde. Det er indlysende, at sådant resultat ikke er forenelig med den indskrænkende fortolkning, som Domstolen har anvendt i forbindelse med denne bestemmelse (12).

36. Jeg fortolker derfor Fillibeck-dommen (13) samt Danfoss og AstraZeneca-dommen (14) således, at de fortolker »nødvendigheden« af en transaktion med baggrund i to objektive elementer: for det første tilstedeværelsen af en sammenhæng mellem levering af vederlagsfrie ydelser og den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet, og for det andet tilstedeværelsen af kontrol over anvendelsen af denne ydelse med henblik på at sikre, at den rent faktisk anvendes i forbindelse med, eller til at fremme, den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet.

37. Det første element sikrer, at den omhandlede ydelse leveres med henblik på at fremme den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet (15). Som sagsøgeren har bemærket både i sit indlæg og i retsmødet, kan denne betingelse dog ikke fortolkes indskrænkende, således at det kræves, at denne persons virksomhed umuliggøres foruden ydelsen.

38. Når dette er sagt, kan kravet om nødvendighed dog ikke omfatte en ydelse, der almindeligvis og normalt er forbundet med enhver type virksomhed. Befordring for medarbejdere til og fra arbejde er selvfølgelig nødvendigt for at organisere arbejdet. Det kan dog ikke i sig selv betragtes som et »forretningsformål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b). Denne ydelse kan derfor ikke tilbydes vederlagsfrit og fritages for moms. Da domstolen i Fillibeck-dommen (16) accepterede, at vederlagsfri befordring havde et forretningsformål, kædede den denne ydelse sammen med »de særlige forhold, der gør sig gældende for byggefirmaer« (17). Ydelsen var derfor »nødvendig« under disse konkrete omstændigheder, selv om Domstolen ikke betragtede befordring til og fra arbejde som nødvendigt i en klassisk forståelse af dette ord.

39. I Danfoss og Astra Zeneca-dommen (18) blev der ikke anvendt sådanne branchespecifikke kriterier. Domstolen påpegede dog, at »de særlige omstændigheder, der kendetegner virksomhedens organisation«, skal udgøre et indicium for, at de ydelser, der blev leveret vederlagsfrit, var med henblik på formål, der ikke er virksomheden uvedkommende (19). En gratis frokost blev derfor alligevel accepteret som et forretningsformål, eftersom den var tæt knyttet til den konkrete organisation af den afgiftspligtige persons virksomhed (dvs. gratis frokost alene tilbudt i forbindelse med specifikke forretningsmøder) (20).

40. Tilsvarende, selv om det ikke kan nægtes, at øget effektivitet, der er et resultat af større medarbejdertilfredshed, har en sammenhæng til en afgiftspligtig persons økonomiske aktivitet, er denne sammenhæng *generel* og derfor ikke tilstrækkelig specifik i forhold til de konkrete forhold i en afgiftspligtig persons virksomhed, på samme vis som befordring og levering af måltider til medarbejdere udgør generelle interesser for enhver virksomhed. Gratis gaver, der motiverer medarbejdere, adskiller sig derfor ikke fra gratis frokoster eller gratis befordring. De er ganske enkelt ikke omfattet af begrebet »forretningsformål«, som er uadskilleligt forbundet med momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), medmindre det kan godtgøres, at de særlige kendetegn angående organisationen af den afgiftspligtige persons virksomhed eller andre særlige omstændigheder kan medføre, at en vederlagsfri levering af ydelser er »nødvendig«, hvorved disse ydelser ikke længere er af privat karakter, men er omfattet af begrebet »forretningsformål«.

41. Det andet element – vedrørende kontrol – sikrer, at den omhandlede ydelse gennem forløbet for leveringen er knyttet til den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet. Det skal objektivt undersøges, om der foreligger kontrol. Det følger heraf, at det skal påvises, at *alene* den afgiftspligtige person på ethvert tidspunkt besluttede den tilsigtede endelige brug af ydelsen (21). I Fillibeck-dommen (22) blev der påvist kontrol på baggrund af, at byggevirksomheden bestemte ruterne og tidspunkterne for transport, som medarbejderne ikke selv kunne vælge (23). I Danfoss og AstraZeneca-dommen (24) var det tilsvarende de relevante arbejdsgivere, der besluttede

tidspunktet, stedet og anledningen for leveringen af gratis måltider til personalet i forbindelse med forretningsmøder (25).

42. Det er korrekt, som sagsøgeren har bemærket, at kontrol-elementet ikke i sig selv udelukker muligheden for, at en medarbejder i et vist omfang kan drage en privat fordel af brug af varer eller ydelser, som medarbejderens arbejdsgiver har leveret vederlagsfrit. Det er bekvemmeligt og økonomisk fordelagtigt at modtage gratis transport til og fra utilgængelige arbejdssteder såvel som at modtage sandwich i forbindelse med lange eller vigtige forretningsmøder. Det forhold, at en medarbejder drager fordel af en ydelse, der blev leveret vederlagsfrit af arbejdsgiveren (herunder, som typisk er tilfældet, varme, almindelige sikkerhedsforanstaltninger på arbejdspladsen og kontorinventar), betyder dog ikke i sig selv, at »forretningsformålet« med disse varer eller ydelser forsvinder eller mindskes (26). Det er trods alt den afgiftspligtige person, der beslutter og kontrollerer tilrådighedsstillelsen af disse faste omkostninger. Enhver subjektiv fordel for medarbejderne, der følger heraf, er alene sekundær til »hovedleveringen« af de omhandlede varer eller ydelser (27).

43. Dette leder mig til den forelæggende rets spørgsmål.

2. De for Domstolen forelagte spørgsmål

44. Den forelæggende ret har stillet tre spørgsmål. Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om leveringen af de omhandlede værdikuponer er sket med henblik på sagsøgerens forretningsformål eller til privat brug som omhandlet i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b). Det andet og det tredje spørgsmål bygger på det svar, som Domstolen giver på det første spørgsmål. Med disse spørgsmål ønskes henholdsvis oplyst, om svaret på det første spørgsmål er påvirket af tilstedeværelsen af et forretningsformål angående udstedelsen af de omhandlede værdikuponer (spørgsmål 2), samt hvorvidt det forhold, at værdikuponerne er til medarbejdernes eget brug og kan anvendes til private formål, skal tillægges nogen betydning (spørgsmål 3).

45. Jeg vil behandle alle tre spørgsmål sammen.

46. Eftersom momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), som jeg allerede har forklaret, tager udgangspunkt i den forudsætning, at vederlagsfrie ydelser, som den afgiftspligtige person tilbyder sine medarbejdere, skal behandles som ydelser til deres private brug, skal det indledningsvis konkluderes, at de ydelser, som sagsøgeren har leveret ved at give sine medarbejdere værdikuponer til brug i detailhandlere, falder inden for anvendelsesområdet for denne bestemmelse. Det skal fremhæves i svaret på den forelæggende rets andet spørgsmål, at den afgiftspligtige persons subjektive forståelse (eller hensigt), hvorefter disse værdikuponer bliver udleveret med et forretningsformål, er uden betydning i forhold til denne konklusion.

47. Såfremt det dog kan bekræftes, at de omhandlede ydelser var »nødvendige« for sagsøgerens økonomiske aktivitet, ville dette betyde, at de blev leveret med et forretningsformål, selv om disse ydelser blev tilbudt vederlagsfrit. Svaret på den forelæggende rets tredje spørgsmål er derfor, at det er nødvendigt, at de omhandlede ydelser er knyttet til den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet, samt at denne, som leverandør af disse vederlagsfrie ydelser, har kontrol over deres brug med henblik på at sikre, at de fortsat er knyttet til eller fremmer denne persons egen økonomiske aktivitet.

48. I forelæggelsesafgørelsen forklares, at Above & Beyond-programmet har til hensigt at tilskynde og belønne medarbejdernes præstation og adfærd gennem anvendelse af værdikuponer. Disse værdikuponer kunne indløses hos en række deltagende detailhandlere. Sagsøgeren forklarede i retsmødet, at virksomheden ikke var bekendt med, hvad medarbejderne ville gøre

med deres værdikuponer. Det kan ligeledes udledes af sagsakterne, at der ikke var nogen begrænsninger for anvendelsen, ud over at en deltagende detailhandler skulle vælges fra Globoforces websted. Med andre ord, og som bekræftet af sagsøgeren i retsmødet, kunne en medarbejder anvende de omhandlede værdikuponer helt efter eget forgodtbefindende og til privat brug. Kontrollen over belønningsprogrammet vedrørte alene spørgsmålet om, hvorvidt en medarbejder ville blive belønnet for en ekstra arbejdsindsats, og i givet fald på hvilket niveau.

49. Såfremt disse elementer blev bekræftet, ville der ikke være nogen indikation af hverken en tilstrækkelig tæt tilknytning til sagsøgerens økonomiske aktivitet eller til en kontrol over anvendelsen af værdikuponerne. Med andre ord, hvis det kriterium, som Domstolen fastsatte i Fillibeck-dommen (28) samt Danfoss og AstraZeneca-dommen (29), blev fulgt, ville overdragelsen af de omhandlede værdikuponer ikke blive bedømt som »nødvendig« for betingelserne for sagsøgerens virksomhed. Den omhandlede transaktion ville med andre ord være omfattet af hovedreglen i momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), som levering af ydelser mod vederlag.

B. Værdikuponer og afgiftspligtige transaktioner

50. Såfremt nærværende sag omhandlede foræring af mikroovne (30) eller andre almindelige varer eller ydelser, ville mit forslag til afgørelse ende her. Med baggrund i værdikuponers komplekse karakter bør ovenstående konklusion dog give anledning til eftertænksomhed.

51. Såfremt den omhandlede transaktion virkelig er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), vil sagsøgeren skulle betale moms af værdikuponernes værdi på samme vis, som hvis sagsøgeren var den endelige forbruger heraf. Når medarbejdere senere indløste disse værdikuponer for varer eller tjenesteydelser hos de deltagende detailhandlere, ville de også skulle betale moms af den *samme* værdi. Moms ville med andre ord blive krævet to gange af værdien af de samme værdikuponer (31).

52. Man kunne sammenligne dette med den fiktive situation, hvor en afgiftspligtig person forærer mikroovne til sine medarbejdere. Der ville ikke være nogen dobbeltbeskatning. Moms ville alene blive krævet af den transaktion, der vedrører foræringen.

53. Det er oplagt, at et udfald, der leder til dobbeltbeskatning, er vanskelig at bringe i harmoni med princippet om skatteneutralitet (32) (og, vil jeg tilføje, med grundlæggende principper om retfærdighed).

54. Jeg er dog ikke overbevidst om, at dette resultat er den automatiske sideeffekt af momsdirektivets system som anvendt på visse typer af værdikuponer.

55. Som angivet af parterne i deres indlæg, og som det fremgik af drøftelserne i retsmødet, har argumentet om afgiftspligt for alle transaktioner, der vedrører værdikuponer, tilsyneladende sin oprindelse i en fejlagtig fortolkning af dommen i sagen Astra Zeneca UK (33). Ved at kategorisere overdragelsen af en værdikupon som »levering af ydelser«, der er adskilt fra den underliggende rettighed, var det Domstolen, der angiveligt gjorde denne overdragelse til en særskilt afgiftspligtig transaktion.

56. Jeg er uenig.

57. I dommen i sagen Astra Zeneca UK (34) tilbød arbejdsgiveren sit personale muligheden for at modtage værdikuponer til detailhandlere, såfremt personalet gav afkald på en del af deres løn i kontanter (35). Det er i denne sammenhæng, at Domstolen konstaterede, at overdragelsen af disse værdikuponer i momsmæssig henseende udgør en »[levering af en]tjenesteydelse«, som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1 (36). Denne konklusion er klart begrundet:

Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, definerer levering af varer som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, hvorimod momsdirektivets artikel 24, stk. 1, indeholder en definition, som man kan falde tilbage til, og som behandler alle leveringer, der ikke er en »levering af varer« som *mødvendigt* værende en »levering af ydelser«.

58. Det ville dog være kortsigtet at konkludere alene på baggrund af denne konstatering, at overdragelsen af værdikuponer automatisk og selvstændigt giver anledning til afgiftspligtens indtræden. Ud over at ignorere de betingelser, der ligger til grund for momsdirektivets artikel 62, ville en sådan konklusion heller ikke forholde sig til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, idet to helt forskellige transaktioner blandes sammen: altså overdragelsen af værdikuponen på den ene side og overdragelsen af den underliggende rettighed på den anden side (37).

59. Eftersom det er *leveringen* af varer eller ydelser, der er momspligtig, og ikke betalinger, der gennemføres som vederlag for sådanne leveringer (38), er det ikke enhver transaktion mod vederlag, især når denne involverer (fremtidige eller uklare) rettigheder, som giver anledning til afgiftspligtens indtræden (39). Forenklet sagt, hvis der ikke foreligger en gennemført levering af varer eller ydelser, kan der ikke indtræde en afgiftspligt (40).

60. Det er derfor man efter min opfattelse må skelne mellem for det første overdragelsen af en rettighed »som sådan« og for det andet overdragelsen af en »rettighed til fremtidig levering« af varer eller ydelser.

61. Den første type af leveringer er momspligtig i kraft af det forhold, at det for køberen udgør en gennemført levering, der gør, at man kan betragte denne som en forbruger af en ydelse (41). Afgiftspligten indtræder i det øjeblik, hvor rettigheden »som sådan« bliver overdraget, og den fulde momspligt kan fastsættes (42). Modtageren bliver givet rettigheden til at bruge værdikuponen, som vedkommende har modtaget, nærmest på samme måde som vedkommende ville være blevet overdraget rettigheden til at udnytte en intellektuel ejendomsrettighed eller gøre brug af et medlemskab af et fitnesscenter.

62. Den anden type af situationer angående »rettigheden til fremtidig levering« af varer eller ydelser vedrører et helt anderledes afgiftsmæssigt scenario. Man kan forestille sig eksemplerne angående forudbetalte værdikuponer, der giver adgang til en kurbadeanstalt eller visse typer af bykort. Disse typer af leveringer er alene momspligtige, såfremt alle relevante oplysninger angående denne levering allerede er kendte på det tidspunkt, hvor en bestemt transaktion finder sted (43). Dette skyldes, at parterne til transaktionen alene under disse omstændigheder har givet udtryk for deres hensigt til, at alle de finansielle konsekvenser af deres levering opstår på forhånd (44). Såfremt disse fremtidige leveringer ikke kan identificeres med sikkerhed, kan de dog ikke være omfattet af momspligt på det tidspunkt, hvor det alene er rettigheden til deres levering, der bliver overdraget (eftersom momssatsen naturligvis endnu ikke kan fastsættes) (45). I disse tilfælde skubbes afgiftspligtens indtræden »et trin nedad« i rækken af transaktioner til det tidspunkt, hvor rettigheden til den omtalte levering er overdraget, eller hvor alle oplysninger vedrørende denne fremtidige levering er tilgængelige, og de finansielle konsekvenser af denne levering står klare (46).

63. Denne sondring er afspejlet i afvendelsen af værdikuponer, som beskrevet i det følgende.

64. Overdragelsen af en værdikupon, der fungerer som en levering af en rettighed »som sådan«, til leveringen af varer eller ydelser udgør en gennemført levering, og dermed indtræder en individuel afgiftspligt i kraft af det forhold, at en ydelse overdrages, hvilket betyder, at modtageren af denne rettighed skal betragtes som en (potentielt umiddelbar) forbruger. Overdragelsen af en værdikupon, der fungerer som en levering af en »rettighed til fremtidig levering« af varer eller

ydelse, der er tilstrækkeligt identificeret eller identificerbar, udgør tilsvarende ligeledes en gennemført levering og bevirker dermed i sig selv, at afgiftspligten indtræder (f.eks. køb af en flybillet). I dette scenario bliver rettigheden til fremtidig levering dog alene afgiftspligtig i kraft af, at alle oplysninger angående den fremtidige levering er tilgængelige på det tidspunkt, hvor denne rettighed overdrages (hvilket betyder, at den i realiteten svarer til overdragelsen af en rettighed »som sådan«) (47). I begge scenarier skal der betales moms af den omhandlede transaktion (og af enhver transaktion, der vedrører overdragelse af denne værdikupon).

65. En overdragelse af en værdikupon, der indeholder en »rettighed til fremtidig levering« af varer eller ydelser, og som ikke opfylder betingelserne for en gennemført afgiftspligtig transaktion (altså, hvor ikke alle oplysninger er kendte), kan i modsætning hertil *ikke* føre til, at der indtræder en individuel afgiftspligt på tidspunktet for overdragelsen. I et sådant scenario skal der ikke betales moms på dette tidspunkt. Som forklaret i punkt 64 i dette forslag til afgørelse, indtræder momspligten først, når kriterierne for den endelige identifikation af den underliggende rettighed er opfyldt. Dette vil normalt være på det tidspunkt, hvor forbrugeren indløser værdikuponen for en ønsket vare eller tjenesteydelse.

66. Min konklusion støttes af reglerne i direktiv 2016/1065 (48). I dette direktiv anerkendes, at den momsretlige behandling af værdikuponer ikke er tilstrækkelig klar eller omfattende i det nuværende system, og derfor fastsættes heri konkrete regler angående deres momsretlige behandling med henblik på at forenkle og harmonisere dem (49). Selv om dette direktiv ikke finder tidsmæssig anvendelse på de faktiske omstændigheder i denne sag (50), indeholder det en generel vejledning om, hvordan den momsretlige behandling af værdikuponer fortsat er i overensstemmelse med momsdirektivets generelle principper (51).

67. Direktiv 2016/1065 konvergerer overdragelsen af værdikuponer »som sådan« og en identificerbar »rettighed til fremtidig levering« værdikuponer til en enkel kategori, der betegnes som »voucher til ét formål« (52). En værdikupon med en uidentificerbar »rettighed til fremtidig levering« kategoriseres i modsætning hertil som en »voucher til flere formål« (53). Angående den første type af værdikuponer fastsætter artikel 30b i dette direktiv, at *hver overdragelse* af denne betragtes som en særskilt levering af de varer eller ydelser, som værdikuponen relaterer sig til, og dermed en særskilt indtrædelse af afgiftspligten (54). Angående den anden type pålægges der først moms på tidspunktet for den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af de omhandlede ydelser. Forudgående overdragelser er ikke momspligtige, herunder overdragelsen fra den afgiftspligtige person til erhververen (55).

68. Af disse grunde anser jeg det for tvivlsomt, at overdragelsen af de omhandlede værdikuponer i nærværende sag *faktisk* og selvstændigt giver anledning til afgiftspligtens indtræden som omhandlet i momsdirektivets artikel 62.

69. Det er naturligvis alene den forelæggende ret, der er i besiddelse af tilstrækkelige faktiske oplysninger til at afgøre med sikkerhed, hvordan værdikupperne blev udstedt i første omgang (dvs. med eller uden moms), hvilken type rettighed de overdrager, og hvornår (hvis overhovedet) der blev betalt moms.

70. Når dette er fastslået, antyder de begrænsede oplysninger indeholdt i sagens akter, at den omhandlede transaktion vedrører bestemte forudbetalte værdikuponer med en fastsat pålydende værdi, der kan anvendes hos tredjeparts detailhandlere. Dette ville indebære, at moms var inkluderet i disse værdikuponer (dvs. omfattet af den pålydende værdi), hvilket har den virkning, at den endelige forbruger skulle have betalt moms, når værdikuponen blev indløst hos en bestemt detailhandler (hvor sidstnævnte til gengæld skal betale udgående afgift).

71. Der er heller ikke tilstrækkelige oplysninger angående de omhandlede værdikuponers

karakter i denne sag. Altså hvorvidt disse værdikuponer alene kan anvendes for klart identificerede eller identificerbare produkter eller for enhver vare eller service, som de deltagende detailhandlere tilbyder. Sagsøgeren bekræftede dog i retsmødet, at der ikke på tidspunktet for deres overdragelse var klarhed om, hvilken type varer eller tjenesteydelser disse værdikuponer kan anvendes til (og derfor heller ikke om momspligten for disse varer eller tjenesteydelser). Sagsøgeren forklarede, at med de forandringer, som direktiv 2016/1065 har skabt, ville de omhandlede værdikuponer blive sidestillet med »vouchere til flere formål«. Såfremt dette blev bekræftet af den forelæggende ret, må det antages i henhold til den retspraksis, der er omtalt i punkt 62 i dette forslag til afgørelse, at sagsøgerens udlevering af disse værdikuponer til sit personale alene udgjorde en overdragelse af en »rettighed til fremtidig levering« af (endnu ukendte) varer eller ydelser.

72. I et sådant scenario ville den omhandlede transaktion endnu ikke være gennemført i momsmæssig henseende på det tidspunkt, hvor overdragelsen fra sagsøgeren til medarbejderne fandt sted, og den ville derfor alene være foreløbig for det faktiske (og senere) forbrug af den fremtidige levering af de omhandlede varer og/eller ydelser (56). Overdragelsen af værdikuponer fra sagsøgeren til medarbejderne ville derfor ikke give anledning til afgiftspligtens indtræden som omhandlet i momsdirektivets artikel 62 (57).

73. Moms ville således først blive pålagt en gang for de to transaktioner, der følger af værdikuponernes anvendelse (58), princippet om skatteneutralitet ville blive overholdt, og transaktionens økonomiske realitet ville blive taget i betragtning. Ville denne konklusion ikke være at foretrække frem for den, som sagsøgte og Kommissionen tilsyneladende har foreslået?

V. Forslag til afgørelse

74. Jeg foreslår, at Domstolen besvarer de af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) forelagte spørgsmål som følger:

»Medmindre alle de relevante oplysninger angående retten til en levering af varer eller ydelser allerede er kendt, når en værdikupon overdrages fra en afgiftspligtig person til denne persons personale, udgør denne overdragelse ikke en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i artikel 62 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.«

Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede transaktion opfylder disse betingelser.

Subsidiært foreslår jeg, at Domstolen besvarer de forelagte spørgsmål som følger:

»Den vederlagsfrie overdragelse af værdikuponer fra en afgiftspligtig person til medarbejdere som del af et belønningsprogram for medarbejdere såsom det i nærværende sag omhandlede, hvor den afgiftspligtige person ikke kræver nogen tilknytning til denne persons økonomiske aktivitet eller ikke udøver kontrol over anvendelsen af disse værdikuponer, udgør en levering »til [den afgiftspligtige persons] privat[e] brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« som omhandlet i artikel 26, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

Denne konklusion påvirkes ikke af, om den afgiftspligtige person har et forretningsformål med udstedelsen af disse værdikuponer.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT

2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

3 – Jeg vil for fuldstændigheden skyld påpege, at i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 2, kan »medlemsstaterne [...] fravige bestemmelserne i stk. 1, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrenceforvridning«. Der er ingen angivelse af, at Det Forenede Kongerige har gjort brug af denne mulighed i nærværende sag.

4 – Jf. momsdirektivets artikel 2, stk. 1, og dom af 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, præmis 14), og af 1.4.1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, præmis 10).

5 – Dom af 11.12.2008, Danfoss og AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 26).

6 – Jf. bl.a. dom af 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 27), af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 41), og af 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 21).

7 – Jf. f.eks. dom af 27.6.1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, præmis 12). Jf. endvidere 30. betragtning til momsdirektivet. Jf. også i denne retning dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 25), af 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 23), og af 11.12.2008, Danfoss and AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 46-48).

8 – Jf. momsdirektivets artikel 26, stk. 1, første afsnit.

9 – Dom af 16.10.1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 – Dom af 11.12.2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 – Jf. i denne retning dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 29), og af 11.12.2008, Danfoss og AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 59).

12 – Jf. i denne retning dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 26 og 29), og af 11.12.2008, Danfoss og AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 57 og 58).

13 – Dom af 16.10.1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

14 – Dom af 11.12.2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

15 – Jf. i denne retning dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 21), af 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 29), af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 46), og af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 38-41). Jf. endvidere generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:218, punkt 65) og Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punkt 46).

16 – Dom af 16.10.1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

17 – Ibidem, præmis 32.

18 – Dom af 11.12.2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

19 – Ibidem, præmis 63.

- 20 – Ibidem, præmis 59 og 60.
- 21 – Jf. analogt dom af 17.7.2014, BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 26).
- 22 – Dom af 16.10.1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 23 – Ibidem, præmis 22, og generaladvokat Légers forslag til afgørelse Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, punkt 44).
- 24 – Dom af 11.12.2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 25 – Ibidem, præmis 53 og 60.
- 26 – Dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 30), og af 11.12.2008, Danfoss og AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 62).
- 27 – Jf. analogt dom af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Jf. endvidere angående grundene for undtagelsen vedrørende sekundære ydelser, dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 30).
- 28 – Dom af 16.10.1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 29 – Dom af 11.12.2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 30 – Kommissionen henviste i retsmødet til vederlagsfri levering af mikroovne med henblik på at simplificere debatten vedrørende anvendelsen af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), og dermed for at minde om, at den afgiftspligtige person skal betale udgående afgift for alle gavetransaktioner.
- 31 – Dette ville naturligvis alene være korrekt, såfremt moms af værdikuponen ikke var inkluderet i kuponens pris og allerede blev betalt i forbindelse med dens udstedelse. Dette er dog kun muligt, såfremt det præcise momsbeløb allerede kendes på netop dette tidspunkt.
- 32 – Jf. analogt dom af 30.9.2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis.). Jf. også, mere generelt vedrørende sammenhængen mellem princippet om skatteneutralitet og dobbeltbeskatning, dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 – Dom af 29.7.2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).
- 34 – Ibidem.
- 35 – Ibidem, præmis 24.
- 36 – Ibidem, præmis 26.
- 37 – Jf. f.eks. dom af 24.10.1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, præmis 15), af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 32), og af 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 32).
- 38 – Dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 – Ibidem, præmis 50, og dom af 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09,

EU:C:2010:780, præmis 31 og 32).

40 – Analogt dom af 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, præmis 24 og 32), af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 44-51), og af 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 54).

41 – Dom af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, præmis 22). Jf. også i denne retning dom af 5.7.2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 45).

42 – Dom af 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, præmis 32).

43 – Dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 48), af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 26), af 19.12.2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 29), og af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 39).

44 – Dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 47).

45 – Ibidem, præmis 50.

46 – Jf. i denne retning dom af 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, præmis 32), hvilket sikrer, om hvilket Kommissionen rejste spørgsmål i retsmødet, at der er »nogen«, der bliver momspligtig.

47 – Jf. især dom af 19.12.2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 40).

48 – Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27.6.2016 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår behandlingen af vouchere (EUT 2016, L 177, s. 9) (herefter »direktiv 2016/1065«).

49 – Ibidem, første, anden og trettende betragtning.

50 – Ibidem, artikel 2 og 15. betragtning.

51 – Ibidem, anden betragtning. Direktiv 2016/1065 skaber således ikke nye regler for den momsretlige behandling af værdikuponer, men gentager blot i klarere vendinger retstilstanden, som den hele tiden har været. Jf. i denne henseende B. Terra og J. Kajus, »13.2.2.1. The voucher Directive« *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, og C. Amand, »EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules« *Intertax*, bind 45(2), 2017, s. 156.

52 – Ibidem, direktiv 2016/1065, artikel 30a, stk. 2.

53 – Ibidem, artikel 30a, stk. 3.

54 – Ibidem, artikel 30b, stk. 1.

55 – Ibidem, artikel 30b, stk. 2.

56 – Analogt dom af 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, præmis 25-30).

57 – Som forklaret i punkt 70 i dette forslag til afgørelse, ville afgiftspligten derfor indtræde senere, når medarbejderen søger at indløse værdikuponen hos en deltagende detailhandler.

58 – Selv om sagsøgeren naturligvis skulle betale moms, når værdikuponerne importeres fra lande uden for Unionen. Dette skete i henhold til forelæggelsesafgørelsen på grundlag af metoden om omvendt betalingspligt. Jf. punkt 13 i dette forslag til afgørelse for flere detaljer.