Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 11. september 2025 [1]

Sag C-472/24

MB »Žaidimų valiuta«
mod
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – afgiftsfritagelse – artikel 135, stk. 1, litra e) – salg af in-game-guld mod ægte penge uden for spillet – transaktioner vedrørende lovlige betalingsmidler – beregning af afgiftsgrundlaget – artikel 30b, stk. 2 – in-game-guld som voucher – fortjenstmargenordningen – artikel 315 – in-game-guld som brugt genstand«

I. Indledning

»Til guldet trænger, ved guldet hænger dog alle. Ak, vi arme uden overflod!« [2].

1. Domstolen får her lejlighed til at beskæftige sig med den momsretlige behandling af guldhandel i en helt ny form. Det er lykkedes en afgiftspligtig person at »forgylde« en »valuta«, der er skabt til et online-computerspil, in-game-guldet, uden for spillet ved at købe det af spillere og videresælge det til spillere. De heraf følgende transaktioner var ikke ubetydelige – men der blev ikke tænkt på momsen. Den skal nu imidlertid efteropkræves.

2. Den afgiftspligtige person har forsøgt at overbevise skatte- og afgiftsmyndigheden om, at den enten skal betragte selskabets »guldhandel« – som i momsretlig henseende består i køb og salg af elektroniske tjenesteydelser – som en afgiftsfri »valutatransaktion« eller i det mindste skal betragte in-game-guldet som en voucher til flere formål. I så fald vil de afgiftsretlige konsekvenser først opstå, når in-game-guldet indløses i spillet. I hvert fald er det kun fortjenstmargenen, der skal beskattes som betalingen for »vekslingen af valutaerne«.

3. I denne forbindelse opstår endvidere det interessante spørgsmål, om der ved anvendelsen af den såkaldte fortjenstmargenordning, som ifølge den relevante bestemmelses ordlyd kun omfatter handel med brugte genstande, fortsat kan tages udgangspunkt i den historiske sondring mellem leveringer af genstande og tjenesteydelser, når tjenesteydelser i dag som følge af den

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Johann Wolfgang von Goethe (1749-1832), Faust, i Jon Høyers oversættelse fra 2023.

tekniske udvikling også handles som varer. Dette spørgsmål vedrører genstande i et computerspil (som i momsretlig henseende udgør elektroniske tjenesteydelser) og f.eks. handel med elektroniske kunstværker ved hjælp af non-fungible tokens (NFT'er) eller med billetter (som i momsretlig henseende ligeledes betragtes som tjenesteydelser).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Den juridiske ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [3] (herefter »momsdirektivet«).

5. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra e), fastsætter følgende:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

e) transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, dog ikke mønter og sedler, som er samlerobjekter, dvs. mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse.«

6. Momsdirektivets artikel 30a har følgende ordlyd:

»I dette direktiv forstås ved:

1) »voucher«: et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument

2) »voucher til ét formål«: en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren

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

7. Momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, fastsætter følgende:

»2. Den faktiske overdragelse af de varer eller den faktiske levering af de ydelser til gengæld for en voucher til flere formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, pålægges moms i henhold til artikel 2, mens hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål ikke er momspligtig.

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

[3] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der finder anvendelse på de omtvistede år, 2020-2023.

8. Direktivet fastsætter særlige bestemmelser for køb og salg af brugte genstande. Artikel 311, stk. 1, nr. 1) og 5), definerer brugte genstande og videreforhandler således:

»1. I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

1) »brugte genstande«: løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne

5) »afgiftspligtig videreforhandler«: enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

9. Dette direktivs artikel 313, stk. 1, fastsætter følgende:

»1. Medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med bestemmelserne i denne underafdeling.«

10. Momsdirektivets artikel 314 fastsætter følgende:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, når disse varer er leveret til ham inden for Fællesskabet af en af følgende personer:

a) en ikke-afgiftspligtig person

[…]

d) en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt moms i overensstemmelse med særordningen.«

11. Momsdirektivets artikel 315 omhandler afgiftsgrundlaget i forbindelse med fortjenstmargenordningen og har følgende ordlyd:

»Afgiftsgrundlaget for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 314, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.«

12. I 51. betragtning til momsdirektivet anføres herom følgende:

»Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

B. Litauisk ret

13. I artikel 28, stk. 4, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) med overskriften »Finansielle ydelser« fastsættes, at valutatransaktioner (herunder valutaveksling), også modtagelse af betaling i kontanter og udbetalinger, håndtering af kontanter og andre ydelser, som er direkte forbundet med pengesedler og mønter i enhver valuta, er fritaget for moms.

14. Momslovens artikel 71, stk. 2, fastlægger grænsen for små virksomheder til 45 000 EUR.

15. Momslovens artikel 2, stk. 22, fastsætter, at begrebet varer omfatter enhver genstand (herunder pengesedler og mønter, som er af numismatisk interesse), også elektricitet, gas, opvarmning, afkøling og andre typer energi. Et datamatisk lagringsmedium anses ikke for en vare, hvis dets indhold består af ikke-standardsoftware, dvs. software, som ikke er blevet udviklet til masseforbrug, og som forbrugerne ikke ville være i stand til at anvende selvstændigt efter installationen og den begrænsede træning, der er påkrævet for at udføre standardoperationer eller -funktioner.

16. Momslovens artikel 15, stk. 1, gennemfører momsdirektivets artikel 73 og fastsætter, at afgiftsgrundlaget for beregningen af moms udgøres af det vederlag (eksklusive moms), som leverandøren eller tjenesteyderen har modtaget eller vil modtage, eller som en tredjepart har modtaget eller vil modtage på sælgerens vegne.

17. Momslovens artikel 2, stk. 13^1, artikel 2, stk. 7^1, og artikel 9^1, stk. 3 og 4, gennemfører reglerne om vouchere i momsdirektivets artikel 30a og 30b.

III. Faktiske omstændigheder

18. »Žaidimų valiuta« (herefter »sagsøgeren«) – et Mažoji bendrija (lille partnerskab) – driver virtuel »guldhandel«. Det køber og sælger »guld« fra et online-computerspil (herefter »in-game-guld«).

19. Ifølge sagsøgeren kan in-game-guldet anvendes på mange forskellige måder. Det kan bruges til at købe en række tjenesteydelser og genstande i spillet, til at betale for opgraderinger af spillerens status eller adgang til begivenheder og mini-spil i spillet, eller til at købe guld fra andre spil eller genstande fra andre spil. Alt dette kan købes både fra andre spillere og gennem en række forhandlere, mellemmænd og børser. Størstedelen af kunderne er fysiske personer. Sagsøgeren er aktiv i en række fora, grupper og på forskellige platforme såsom Facebook, Discord og Skype, hvor de fleste mennesker spiller onlinespil. Der oprettes en annonce for at meddele, at in-game guld er til salg, med angivelse af priser og kontaktoplysninger.

20. For at købe in-game-guld kontakter kunden kommunikationsplatformene, angiver den ønskede mængde, oplyses om priser og betalingsoplysninger og henvises efter betalingen til en specifik lokation i spillet, hvor spilleren kan hente guldet efter at være logget på spillet. For at sælge in-game-guld oplyses kunden ligeledes om en lokation i spillet, hvor betalingen gennemføres i overensstemmelse med de af sælgeren angivne betalingsoplysninger, efter at denne er logget på spillet og har overdraget in-game-guldet.

21. Ved en kontrol konstaterede Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (det statslige skatte- og afgiftsinspektorat i Panevėžys, Litauen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«), at sagsøgeren genererede ikke ubetydelige indtægter ved at købe in-game-guld og videresælge det til en højere pris. Angående den omhandlede periode mellem 2020 og 2023 blev det fastslået, at sagsøgeren genererede indtægter fra salg af in-game-guld på 199 580 EUR i 2021, 163 428 EUR i 2022 og 52 476 EUR i 2023.

22. Eftersom den samlede modværdi, som sagsøgeren modtog for salg af in-game-guld inden for de seneste 12 måneder under udøvelsen af sin økonomiske aktivitet, oversteg 45 000 EUR, skulle sagsøgeren betale moms til statens budget. Sagsøgeren undlod at gøre dette og blev derfor ved afgørelse af 9. januar 2024 pålagt at betale moms svarende til et beløb på 46 688 EUR (16 270 EUR i 2021, 21 351 i 2022 og 9 067 i 2023). Samtidig blev der dog fastslået et tab på 12 327 EUR i skatteåret 2021 og et tab på 21 843 EUR i skatteåret 2022.

23. Sagsøgeren var uenig i skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelse og indgav en klage til Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering).

24. Sagsøgeren er af den opfattelse, at indtægterne fra salget af in-game-guld udgør indtægter fra handel med virtuel valuta og derfor er fritaget for moms. Hvis det ikke udgør en virtuel valuta, skal in-game-guldet betragtes som en voucher til flere formål, som ikke er momspligtig. Under alle omstændigheder er det ikke hele værdien af transaktionen med in-game-guld, der skal behandles som afgiftsgrundlag for moms. Eftersom sagsøgeren ikke opkræver en særskilt kommission for salget af in-game-guld, bør afgiftsgrundlaget for moms bestå af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen for in-game-guldet.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse

25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) har herefter udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to spørgsmål:

»1) Er salg af »guld« fra spillet »Runescape« omfattet af de momsfritagne transaktioner, der er fastsat i [momsdirektivets] artikel 135, stk. 1, litra e) […]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, hvad er da afgiftsgrundlaget for in-game-guld i henhold til momsdirektivets bestemmelser: hele modværdien for salget af in-game-guld eller kun forskellen mellem købsprisen og salgsprisen, hvis forhandleren ikke opkræver en særskilt kommission for overdragelsen af in-game-guld?«

26. I proceduren for Domstolen har kun sagsøgeren, Litauen og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

V. Retlig bedømmelse

A. Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse

27. Anmodningen om præjudiciel afgørelse er indgivet af skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering. Dette nævn er en administrativ instans, som behandler skatte- og afgiftstvister. Ifølge sit navn er det et organ under regeringen og dermed en del af den udøvende magt. Skatte- og afgiftsankenævnet har begrundet sin forelæggelsesberettigelse med, at Domstolen i 2010 fastslog, at det var en forelæggelsesberettiget ret som omhandlet i artikel 267 TEUF[4]. Domstolen fastslog dog i 2000 det samme vedrørende Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien)[5], hvilket Store Afdeling imidlertid korrigerede i 2020[6]. Dette relativerer også henvisningen til den tidligere afgørelse vedrørende det litauiske skatte- og afgiftsankenævn fra 2010.

28. Henset til Store Afdelings afgørelse fra 2020, som dog vedrører situationen i Spanien, er der derimod væsentlig tvivl om, hvorvidt et nævn, der henhører under regeringen, er forelæggelsesberettiget i proceduren i henhold til artikel 267 TEUF. Som en del af den udøvende magt, som kun deltager i den administrative fase, er et sådant nævn nemlig principielt ikke en forelæggelsesberettiget (uafhængig) ret[7]. Imidlertid har ingen af parterne givet udtryk for tvivl om forelæggelsesberettigelsen. Dermed råder Domstolen ikke over nogen nye, præcise oplysninger om skatte- og afgiftsankenævnet i Litauen. Derfor må jeg med henblik på besvarelsen af anmodningen om præjudiciel afgørelse nødvendigvis lægge til grund, at skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering er forelæggelsesberettiget.

B. Undersøgelsens struktur

29. Med det første spørgsmål anmoder det forelæggende nævn nærmere bestemt om fortolkning af afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra e) (herom under C).

30. Såfremt fritagelsen ikke er relevant, ønsker det forelæggende nævn oplysninger om afgiftsgrundlaget for salg af in-game-guld. Desværre anføres der i det andet spørgsmål ingen EU-retlig bestemmelse, som Domstolen anmodes om at fortolke. Eftersom det forelæggende nævn i forbindelse med den juridiske ramme også har henvist til bestemmelserne om vouchere, kan spørgsmålet muligvis forstås således, at den ønsker oplyst, hvorledes momsdirektivets artikel 30a og 30b skal fortolkes for at kunne afgøre, om in-game-guldet skal betragtes som en voucher i momsdirektivets forstand (herom under D).

4 – Dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 34 ff.).

5 – Dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 39 ff.).

6 – Dom af 21.1.2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, præmis 55).

7 – Jf. herom dom af 21.1.2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, præmis 72 ff.).

31. Med det andet spørgsmål ønskes det dog også udtrykkeligt oplyst, om afgiftsgrundlaget for salget af in-game-guldet udgøres af hele modværdien eller kun *forskellen mellem købsprisen og salgsprisen*, hvis forhandleren ikke opkræver en særskilt kommission for overdragelsen af in-game-guld. Eftersom momsdirektivets artikel 311 ff. udtrykkeligt fastsætter en beskatning af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen, kan spørgsmålet muligvis også forstås således, at det forelæggende nævn anmoder om fortolkning af begrebet »brugte genstande« som omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1). Dette vil være et mere interessant spørgsmål, eftersom fortjenstmargenordningen sædvanligvis kun omfatter leveringer af genstande, mens in-game-guldet (i modsætning til ægte guld) ikke udgør en genstand, men blev handlet som en genstand (herom under E).

C. Afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 135, stk. 1, litra e)

32. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra e), fritager transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel. For at sagsøgerens transaktioner med in-game-guld kan være omfattet af fritagelsen, skal in-game-guldet udgøre et lovligt betalingsmiddel. Dette spørgsmål kan imidlertid – i overensstemmelse med Kommissionens og Litauens opfattelse – klart besvares benægtende.

33. Domstolen har ganske vist i Hedqvist-sagen [8] udvidet begrebet lovligt betalingsmiddel til at omfatte bitcoins. Disse bitcoins var i hvert fald på daværende tidspunkt ikke et lovligt betalingsmiddel nogen steder. Eftersom de kunne anvendes som betalingsmiddel i Sverige, er der imidlertid tydelige forskelle mellem bitcoins på daværende tidspunkt og in-game-guldet i dag.

34. Som jeg allerede dengang konstaterede [9], fremgår det ganske vist ikke af de forskellige sprogversioner af momsdirektivet, om afgiftsfritagelsen kun vedrører veksling af to lovlige betalingsmidler, eller om det er tilstrækkeligt, at et enkelt lovligt betalingsmiddel indgår, og at vekslingen vedrører et ikke lovligt betalingsmiddel.

35. Hensigten og formålet med fritagelsen for transaktioner med betalingsmidler er at undgå at hindre rene betalingsmidlers konvertibilitet gennem opkrævning af moms [10]. Dette har også betydning for det indre marked. I det omfang grænseoverskridende ydelser kræver, at ordregiveren veksler valutaer, fordyrer opkrævning af moms på vekslingstjenesteydelsen nemlig den grænseoverskridende handel yderligere.

36. Ifølge Domstolen følger hensigten og formålet med afgiftsfritagelserne i henhold til momsdirektivets artikel 135 af Domstolens praksis, hvorefter formålet med de i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d)-f), indeholdte fritagelser bl.a. er at afhjælpe de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af afgiftsgrundlaget samt størrelsen af momsfradraget [11]. Dette er muligvis korrekt, men begrunder ikke, at »private betalingsmidler« medtages. Det modsatte er derimod tilfældet.

[8] – Dom af 22.10.2015 (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 49).

[9] – Jf. mit forslag til afgørelse Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punkt 29 ff.).

[10] – Jf. mit forslag til afgørelse Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punkt 38 ff.).

[11] – Dom af 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 36 og 48), og af 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, præmis 24).

37. Lovgiver ønskede at fremme gnidningsløs betalingsafvikling. I denne forbindelse tog lovgiver imidlertid formentlig udgangspunkt i den betalingsafvikling, der fandtes på daværende tidspunkt, og dermed en reguleret, lovbestemt betalingsafvikling. Det fremgår ikke, hvorfor medlemsstaterne ved vedtagelsen af direktivet skulle have haft en interesse i at privilegere veksling til ikke-regulerede alternative betalingsmuligheder skabt af privatpersoner. Dette kræves heller ikke af neutralitetsprincippet, eftersom lovlige betalingsmidler og »genstande«, der af privatpersoner defineres som betalingsmidler (såsom kakaobønner, således som det tidligere var tilfældet i Sydamerika, eller elektroniske talrækker bestående af nuller og ettaller i dag), er forskellige ting, hvis veksling også kan behandles forskelligt i momsretlig henseende.

38. Domstolen har dog udvidet lovgivers beslutning (»lovligt betalingsmiddel«), som både er begrundet historisk og i retssikkerhedshensyn, med et ubestemt retligt begreb (»betalingsmiddel, som er accepteret af parterne«[12]). Dette er logisk, for så vidt som den forelæggende ret på daværende tidspunkt med bindende virkning for Domstolen havde fastslået, at den »virtuelle valuta« bitcoin i Sverige hovedsageligt blev anvendt til betalinger mellem privatpersoner via internettet. Bitcoin henhører under de virtuelle valutaer, der er såkaldt »tovejsomsættelige« og ligner de øvrige vekselbare valutaer for så vidt angår deres anvendelse i den virkelige verden[13].

39. Eftersom Domstolen udtrykkeligt underbyggede sin afgørelse ved at anføre, at det i hovedsagen var ubestridt, at den virtuelle valuta »bitcoin« ikke har noget andet formål end at blive anvendt som betalingsmiddel, og at visse erhvervsdrivende accepterer den i dette øjemed[14], bør denne udvidelse af fritagelsesbestemmelsen også begrænses hertil ved en indskrænkende fortolkning.

40. Den omfatter derfor eventuelt virtuelle valutaer, der som »bitcoin« accepteres som et aftaleretligt direkte betalingsmiddel mellem erhvervsdrivende og ikke har noget andet formål end at blive anvendt som betalingsmiddel. Der er imidlertid – som også Kommissionen med rette har påpeget – ikke tale om en anvendelse som *det eneste betalingsmiddel*, når en »valuta« kun bruges i et spil. I så fald er den ikke et betalingsmiddel, men blot et middel i spillet, altså in-game-penge. Anvendelsen af in-game-penge inden for rammerne af et spil kan – selv hvis de her fungerer som valuta henholdsvis betalingsmiddel – ikke sidestilles med anvendelsen som betalingsmiddel mellem erhvervsdrivende i retsforhold.

41. Følgelig bør momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra e), fortolkes således, at kun transaktioner, der dels vedrører lovlige betalingsmidler, og dels vedrører ikke lovlige betalingsmidler, der accepteres som aftaleretligt direkte betalingsmiddel mellem erhvervsdrivende og i denne henseende ikke har noget andet formål end at blive anvendt som betalingsmiddel i retsforhold, er fritaget.

D. In-game-guld som voucher som omhandlet i artikel 30a?

42. Eftersom det første spørgsmål bør besvares benægtende, er det nødvendigt at besvare det andet spørgsmål. Som før nævnt anføres der i det andet spørgsmål desværre ikke nogen EU-retlig bestemmelse, som Domstolen anmodes om at fortolke. Henset til den omstændighed, at sagsøgeren har forsvaret sig med, at der er tale om en voucher til flere formål, kan spørgsmålet

12 – Dom af 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 50).

13 – Dom af 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 11 og 12).

14 – Dom af 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 52).

muligvis forstås således, at der anmodes om fortolkning af momsdirektivets artikel 30a og 30b med henblik på at kunne afgøre, om in-game-guldet skal betragtes som en voucher i momsdirektivets forstand.

43. Baggrunden er det forhold, at udstedelsen og overdragelsen af en voucher til flere formål i henhold til momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, først udløser momsretlige konsekvenser, når voucheren indløses. Dette forudsætter imidlertid, at in-game-guldet kan betragtes som en voucher som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a. Dette kræver, at to kumulative betingelser er opfyldt [15]. For det første skal den genstand, der skal leveres, eller den potentielle leverandør fremgå af voucheren eller de hertil knyttede betingelser. Allerede dette synes lige så lidt at være tilfældet for in-game-guld som for et typisk betalingsmiddel. I hvert fald indeholder forelæggelseskendelsen ikke nogen oplysninger herom.

44. For det andet skal in-game-guldet medføre en forpligtelse til at acceptere det som modværdi for en tjenesteydelse. Formålet med en voucher er at »dokumentere« en afgiftspligtig persons forpligtelse til at levere (i den foreliggende sag) en tjenesteydelse. Også dette synes at være tvivlsomt, eftersom in-game-guldet selv allerede er en elektronisk tjenesteydelse (en bestemt fordel i spillet, der anvendes heri, og hvormed der således kan spilles i spillet), som også Litauen med rette har påpeget. For så vidt burde allerede købet af in-game-guldet i spillet (i det omfang dette er muligt i spillet – forelæggelseskendelsen indeholder heller ikke nogen oplysninger om dette) – pålægges moms, såfremt leveringsstedet for tjenesteydelsen er beliggende i EU. In-game-guldet selv udgør således allerede fordelen til forbrug og har ikke blot til formål at anskaffe en fordel til senere forbrug i form af en endnu ikke fastlagt tjenesteydelse. Det forhold, at en tjenesteydelse (in-game-guld) kan veksles til en anden (f.eks. et item såsom et »magisk sværd«) – her inden for spillets rammer – medfører ikke i sig selv, at den allerede leverede tjenesteydelse er en voucher.

45. I sidste ende skal en voucher, således som jeg har anført i mit forslag til afgørelse Lyko Operations (C-436/24) [16], i det mindste være købt af udstederen til en værdi, der kan fastslås. Forelæggelseskendelsen er imidlertid ikke præcis på dette punkt, idet det er uklart, hvor in-game-guldet stammer fra, og idet det også er muligt – hvilket Kommissionen har set bort fra i sit indlæg – at in-game-guld kan købes mod vederlag i spillet (såkaldt in-app-køb). I dette tilfælde er der vel ikke tale om, at in-game-guldet i første række købes, idet spillerne derimod spiller sig til det. Selv hvis in-game-guldet kan erhverves mod vederlag, medfører købet af en elektronisk tjenesteydelse mod vederlag – som før nævnt – ikke i sig selv, at denne tjenesteydelse er en voucher.

46. Momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, er dermed ikke relevant.

[15] – Dom af 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, præmis 20 og 21). Vedrørende en voucher til ét formål, jf. dom af 18.4.2024, Finanzamt O (Voucher til ét formål) (C-68/23, EU:C:2024:342, præmis 36).

[16] – Det bliver ligeledes fremsat den 11.9.2025.

E. Anvendelsen af fortjenstmargenordningen i henhold til artikel 311 ff.

1. Redegørelse for problemstillingen

47. Med det sidste spørgsmål rejser det forelæggende nævn dog en i dogmatisk henseende interessant problemstilling. Den består i, at en normal erhvervsdrivende, som køber og sælger varer, principielt – idet momsen skal være neutral for den pågældende – kun svarer moms af den merværdi, vedkommende genererer (altså forskellen mellem køb og salg). Dette opnås ved hjælp af fradraget, hvorfor en virksomhed, som f.eks. sælger sine varer til under indkøbsprisen, i sidste ende heller ikke skal betale moms.

48. Dette synes imidlertid ikke at være tilfældet for sagsøgeren. Selskabet driver med sin »guldhandel«, nemlig virksomhed i en branche, som er domineret af ikke-afgiftspligtige personer og deres varer. Fradragsretten foreligger imidlertid kun ved køb fra en afgiftspligtig person [momsdirektivets artikel 168, litra a)]. Ved et køb af in-game-guld (fra en ikke-afgiftspligtig person) til 100 og et salg til 90 vil sagsøgeren i henhold til momsdirektivets artikel 73 skulle beregne og betale moms af de modtagne 90 (i Litauen med en gældende afgiftssats på 21% svarende til 21/121). Selv ved et salg til 120 vil momsen skulle beregnes af de 120, hvilket med den i Litauen gældende afgiftssats på 21% vil medføre, at sagsøgeren sælger med underskud. Den eneste mulighed for at undgå dette vil være, at det in-game-guld, der er købt til 100, sælges til mindst 122, for i det mindste at generere et lille overskud. Imidlertid er der i så fald formentlig ingen spillere, der vil købe in-game-guld hos sagsøgeren, idet de derimod selv vil spille sig til det eller købe det af en anden spiller (der ikke er en afgiftspligtig person) uden moms.

49. Dermed foreligger der en konkurrencemæssig ulempe for en afgiftspligtig person (erhvervsdrivende), som reelt gør det umuligt at forhandle denne vare med succes i eget navn. Såfremt Domstolen i den foreliggende sag måtte fastslå, at afgiftsgrundlaget udgøres af hele modværdien, vil sagsøgerens »guldhandel« derfor snart ophøre. Sagsøgeren vil herefter eventuelt kunne optræde som formidler mellem købere og sælgere, eftersom det i så fald kun er kommissionen, der beskattes (for så vidt som selskabet herved overskrider grænsen for små virksomheder).

50. Denne problematik (at handel for egen regning udgrænses) er imidlertid ikke ny og imødegås med fortjenstmargenordningen i momsdirektivets artikel 311 ff. Markedet for brugte varer udviser i sidste ende netop disse problemer. Der handles med genstande, der stammer fra private sælgere, og som forbrugerne også kan købe af disse private sælgere. Derfor påføres en erhvervsdrivende – såfremt vedkommende ønsker at sælge varer til andre privatpersoner i eget navn – en så stor konkurrencemæssig ulempe, at lovgiver i stedet for et fradrag af indgående moms (som kun foreligger ved køb fra en afgiftspligtig person) indrømmer denne erhvervsdrivende et *fradrag af værdien af transaktioner i det tidligere omsætningsled*.

51. En erhvervsdrivende kan derfor i henhold til fortjenstmargenordningen for så vidt angår de brugte genstande, som den pågældende forhandler, fradrage værdien af sin transaktion i det tidligere omsætningsled og skal dermed kun svare afgift af sin fortjenstmargen (overskud). Dette forhindrer dels dobbeltbeskatning[17], idet det nu kun er den selvskabte merværdi (margenen), der

[17] – Jf. herom nærmere dom af 17.5.2013, État belge (Moms – køretøjer solgt som reservedele) (C-365/22, EU:C:2023:415, præmis 23), af 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 26), af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 40), og af 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, præmis 25).

pålægges yderligere moms. Dels reducerer dette den konkurrencemæssige ulempe i forhold til de private sælgere, eftersom en yderligere momsbyrde kun pålægges den merværdi, vedkommende har genereret.

52. Henset til det forhold, at sagsøgeren ønsker, at det højst er selskabets overskud, der bliver beskattet, og i sit skriftlige indlæg udtrykkeligt har påpeget sin manglende fradragsret, kan spørgsmålet derfor muligvis også forstås således, at der anmodes om fortolkning af momsdirektivets artikel 311 ff. I denne forbindelse skal det fastslås, om in-game-guldet kan betragtes som en brugt genstand som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), og om sagsøgeren kan betragtes som en videreforhandler som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 5), således at kun overskuddet er momspligtigt.

2. Ordlydsfortolkning

53. Sagsøgeren skal umiddelbart betragtes som videreforhandler. I henhold til momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 5), er en afgiftspligtig videreforhandler »enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«.

54. Selv om fortjenstmargenordningen udgør en undtagelse fra den almindelige afgiftsordning, betyder reglen om streng fortolkning dog ifølge Domstolen [18] heller ikke i denne henseende, at »de udtryk, der anvendes til at definere den nævnte ordning, skal fortolkes således, at den fratages sin virkning. Fortolkningen af ordlyden skal nemlig være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte ordning, og overholde kravene om afgiftsneutralitet«.

55. Domstolen [19] har med rette anlagt en bred fortolkning af begrebet videreforhandler, hvorefter det ikke er påkrævet, at der sædvanligvis købes brugte genstande af denne person. Det er derimod tvivlsomt, om videresalg principielt skal være et led i videreforhandlerens *normale virksomhed* [20]. En ret kan næppe vurdere, hvad der er et led i en afgiftspligtig persons normale virksomhed, eftersom dette er en grundlæggende forretningsmæssig beslutning. Her kan det dog lades ude af betragtning, eftersom salget af in-game-guld må antages at være et led i sagsøgerens normale virksomhed.

56. Desuden skal in-game-guldet være en brugt genstand som omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1). Begrebet brugt genstand skal ligeledes fortolkes bredt [21], eftersom det er irrelevant for formålet med fortjenstmargenordningen, om der videresælges en ny, en lidt brugt eller en meget brugt genstand, for så vidt som den forinden er blevet købt fra en ikke-erhvervsdrivende.

[18] – Jf. udtrykkeligt i forbindelse med fortjenstmargenordningen af 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 23, med henvisning til dom af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes dom af 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, præmis 34).

[19] – Dom af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 36 ff.).

[20] – Dom af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 42).

[21] – Dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 34 ff.), og af 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, præmis 25 og 26); jf. også dom af 17.5.2023, État belge (Moms – køretøjer solgt som reservedele) (C-365/22, EU:C:2023:415, præmis 23).

57. In-game-guldet behandles i spillet ganske vist som en genstand og veksles til andre genstande. Alligevel skal det i momsdirektivets forstand betragtes som en tjenesteydelse, eftersom momsdirektivets artikel 24 definerer alt, der ikke er en levering af varer, som en tjenesteydelse. En levering forudsætter i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. In-game-guldet er ikke et materielt gode. Det spørgsmål, der skal afklares, er dermed, om også sådanne tjenesteydelser kan henføres under begrebet brugt genstand, når de – for så vidt foreligger der en parallel til bitcoins (jf. herom punkt 38 ff. ovenfor) – handles ligesom brugte genstande i retsforhold.

58. Ud fra en ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 314 omfatter fortjenstmargenordningen kun leveringer af brugte genstande. Ordlyden er imidlertid kun begyndelsen og ikke afslutningen af fortolkningen. Ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelses betydning skal der ikke blot tages hensyn til dens ordlyd, men også den sammenhæng, hvori den indgår, og de mål, der forfølges med den[22], og bl.a. også dens tilblivelse[23]. Hertil kommer, at lovgiver er bundet af trinhøjere retsregler, hvorfor der ved fortolkningen[24] også skal tages hensyn til de grundlæggende rettigheder, der er fastsat i chartret, og det forhold, at virkeligheden muligvis har udviklet sig og derfor ikke kunne tages i betragtning ved affattelsen af den historiske ordlyd.

59. Som påpeget af generaladvokat Szpunar kræver princippet om magtens tredeling i denne forbindelse en vis tilbageholdenhed fra Domstolens side[25]. En indblanding i det normative indhold af de gældende retsforskrifter er kun begrundet, hvis disse bestemmelser er vage, ufuldstændige eller selvmodsigende, eller når en ordlydsfortolkning af disse ville føre til resultater, der ikke alene ville være i strid med den pågældende regulerings formål, men ligeledes med grundlæggende retsprincipper som helhed. Dette er tilfældet i den foreliggende sag.

60. Udtrykket »levering« taler ganske vist for den opfattelse, at levering (af genstande) skal forstås i momsrettens forstand og dermed i teknisk forstand som en afgrænsning i forhold til leveringen af en tjenesteydelse. Begrebet levering i ikke-teknisk forstand ville imidlertid også omfatte salget af ting, som ganske vist teknisk set skal betragtes som tjenesteydelser, men i normalt sprogbrug snarere betegner en overdragelse af retten til at råde over en genstand og i virkeligheden (i retsforhold) handles som genstande og dermed behandles som brugte genstande.

61. Klassiske eksempler på dette er f.eks. salg af papirbilletter eller fysisk rejsehjemmel, salg af elektronisk kunst ved hjælp af en NFT, som dokumenterer ejerskabet hertil, eller salg af »genstande« i et computerspil. Det er formentlig de færreste computerspillere, der vil lægge til grund, at f.eks. købet af et »magisk sværd« udgør en tjenesteydelse præsteret af spiloperatøren eller en anden sælger, og at dette køb ikke har givet dem nogen ret til at råde over »deres magiske sværd«.

22 – Således også Domstolen i dom af 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, præmis 31), af 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 24), af 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 24), af 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 41), og af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 34).

23 – Dom af 11.7.2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, præmis 18), og af 17.4.2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, præmis 44).

24 – Jf. i denne retning også dom af 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 33 og 34).

25 – Generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, punkt 46 ff.).

3. Historisk fortolkning

62. Ved en betragtning af fortjenstmargenordningens tilblivelseshistorie er det bemærkelsesværdigt, at den først meget sent og efterfølgende blev indført i momsdirektivet [26]. Kommissionen fremsatte i 1973 et første forslag, som kun førte til en overgangsbestemmelse [27]. Kommissionens andet forslag i 1978 [28] blev ikke vedtaget, og den fremsatte først et tredje i 1989 [29].

63. Det fremgår af begrundelsen for det sidstnævnte forslag fra Kommissionen, at fortjenstmargenordningen udfylder »en lakune af stor betydning for neutralitetsprincippet i den fælles momsordning« [30]. Anledningen var problemer i forbindelse med privatpersoners grænseoverskridende genindførsel af brugte genstande, hvilket forklarer fokuseringen på »materielle goder«.

64. Kommissionen forklarede imidlertid udtrykkeligt, at den med forslaget tilsigtede at gennemføre et »principielt forbud mod enhver dobbeltbeskatning« [31]. For så vidt bør der også findes en løsning for *brugte genstande*, som af erhvervsdrivende *genindføres* i det økonomiske kredsløb, eftersom disse allerede pålægges moms, når de købes af privatpersoner, og pålægges moms igen, når de videresælges af en erhvervsdrivende. Der bør altså være tale om en særordning, som »kun finder anvendelse på de virksomheder, der er specialiseret på disse markeder« [32].

65. Kommissionen fremhæver i denne forbindelse særordningens brede anvendelsesområde. »Dette er dog i overensstemmelse med tankegangen om at forhindre dobbeltbeskatning i alle tilfælde, hvor genstande, som ikke indeholder en fradragsberettiget restmoms, videresælges« [33]. Sondringen med hensyn til, hvilke brugte genstande der fortsat indeholder resterende moms, og hvilke der ikke gør, er imidlertid så vanskelig, at alle brugte genstande bør medtages for at »forhindre en opdeling af den afgiftspligtige videreforhandlers aktiviteter« [34]. Muligvis blev fortjenstmargenordningen knyttet til leveringen af brugte genstande, fordi det på daværende tidspunkt blev lagt til grund, at en tjenesteydelse altid forbruges, når den leveres, og derfor heller ikke kan videreforhandles.

66. Hverken i 1978 eller i 1989 kunne det imidlertid forudses, at der navnlig på grund af internettet ville opstå et sekundært marked for mange andre ting, der handles som varer, men ikke er materielle goder. Handelen med billetter til koncerter mv. er et klassisk eksempel, som via diverse online-platforme giver mulighed for at købe af private sælgere og videresælge til andre private købere. Også i den foreliggende sag har sagsøgeren fundet en fremgangsmåde, hvorved immaterielle goder (in-game-guld) købes fra private sælgere og videresælges til private købere.

[26] – Jf. vedrørende tilblivelseshistorien også dom af 9.7.1992, »K« Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, præmis 16), og af 5.12.1989, ORO Amsterdam Beheer og Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, præmis 11).

[27] – Forslag af 29.6.1973 – EFT 1973, C 80, s. 1 – det udmundede i overgangsbestemmelsen i sjette direktivs artikel 32.

[28] – Forslag af 11.1.1978 – EFT 1978, C 26, s. 2.

[29] – Forslag af 11.1.1989 – EFT 1989, C 76, s. 10.

[30] – Kommissionens forslag til Rådet af 3.2.1988 – KOM(88) 846 endelig udg. En gengivelse af den tyske version af denne begrundelse kan findes i de betragtninger, der blev anført i forbindelse med gennemførelsen i den tyske Umsatzsteuergesetz (momslov) – jf. finansudvalgets anbefaling til beslutning og rapport af 13.2.1990 – BT-Drucksache 11/6420 (bilag 2): »Forslag til Rådets direktiv om supplering af det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af artikel 32 og 28 i direktiv 77/388/EØF – Særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter« (EF-dokument 4204/89), indledning.

[31] – BT-Drucksache 11/6420, bilag 2, I.

[32] – BT-Drucksache 11/6420, bilag 2, I., in fine.

[33] – BT-Drucksache 11/6420, bilag 2, vedrørende artikel 1, kapitel A.1.

[34] – BT-Drucksache 11/6420, bilag 2, vedrørende artikel 1, kapitel A.1. Således også dom af 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, præmis 39), og af 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 36).

Hvis det antages, at de private købere selv har erhvervet in-game-guldet mod vederlag i spillet (såkaldt in-app-køb), er der ikke nogen stor forskel i forhold til den problematik, som Kommissionen beskrev på daværende tidspunkt.

67. Det fremgår i hvert fald ikke af fortjenstmargenordningens tilblivelseshistorie, at handel med »brugte« tjenesteydelser blev udelukket bevidst og af bestemte grunde.

4. Fortolkning på baggrund af formålet med fortjenstmargenordningen

68. Meningen og formålet med fortjenstmargenordningen består hovedsageligt i at virkeliggøre neutralitetsprincippet, således som Kommissionen påpegede i forslaget til indførelsen af fortjenstmargenordningen.

69. Neutralitetsprincippet kræver for det første, at konkurrenceligheden for en afgiftspligtig erhvervsdrivende sikres, idet den pågældende kan fradrage værdien af transaktionen i det tidligere omsætningsled fra værdien af sin udgående transaktion og herefter kun skal betale moms af forskellen. For det andet er det ifølge Kommissionen påkrævet, at en dobbeltbeskatning med den resterende moms, der typisk er indeholdt i forbindelse med brugte genstande, forhindres. Begge krav fremgår også af 51. betragtning og af Domstolens praksis [35].

70. Begge disse mål skal i denne henseende betragtes under hensyn til chartret om grundlæggende rettigheder, som også EU-lovgiver har været bundet af siden Lissabontraktatens vedtagelse [36]. Også af denne grund skal der foreligge en grund, der berettiger, at handelen med brugte genstande og handelen med »brugte« tjenesteydelser beskattes forskelligt, og at neutralitetsprincippet således tilsidesættes.

71. Dette minder om det spørgsmål – som for nylig blev besvaret af Domstolen – om, hvorvidt der i forbindelse med fortjenstmargenordningen inden for kunsthandlen kan sondres med hensyn til den retsform, hvori ophavsmanden til et kunstværk handler økonomisk. Dette spørgsmål blev med rette besvaret benægtende af generaladvokat Szpunar [37], idet der ikke forelå en saglig grund. Domstolen fulgte denne konklusion og bekræftede, at neutralitetsprincippet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [38].

72. Heller ikke i den foreliggende sag fremgår der nogen saglig grund til en sondring. Sondringen mellem leveringer og tjenesteydelser foretages inden for momsretten principielt kun af tekniske grunde, fordi der (sædvanligvis af praktiske grunde) kan knyttes forskellige beskatningssteder, forskellige momsbetalingspligtige personer, forskellige afgiftssatser og afgiftsfritagelser hertil. De med fortjenstmargenordningen forfulgte formål om at forhindre dobbeltbeskatning eller en konkurrencemæssig ulempe er imidlertid uafhængige af disse tekniske grunde. Den tekniske sondring mellem tjenesteydelse og levering er ikke afgørende for spørgsmålet om, hvorvidt den

[35] – Dom af 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, præmis 36), af 11.7.2018, E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, præmis 27), af 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 25), af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 39), af 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 47), og af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 37 og 41).

[36] – Jf. i denne retning dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 38 ff.).

[37] – Generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, punkt 29).

[38] – Dom af 1.8.2025, Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, præmis 41 ff.).

normale beskatning eller fortjenstmargenordnen skal anvendes, for så vidt som tjenesteydelser ikke forbruges straks, men derimod videreforhandles ligesom genstande (således som det f.eks. er tilfældet for billetter).

73. Den momstekniske klassificering af de forhandlede varer er til dels endda i strid med den civilretlige klassificering, på hvilken baggrund det forekommer endnu mere tvivlsomt, at de afgiftsretlige konsekvenser for den erhvervsdrivende er så forskellige. Således er adgangsrettigheder f.eks. inden for den tyske civilret ihændehaverpapirer, der overdrages som genstande, eftersom retten i kraft af papiret følger retten til papiret (jf. § 807 i Bürgerliches Gesetzbuch (den borgerlige lovbog)). Der er således egentlig tale om en levering (af papiret), men i momsteknisk henseende en tjenesteydelse (adgangsret). Den momstekniske bedømmelse ændrer imidlertid ikke ved, at billetter i handelstransaktioner overdrages og handles ligesom genstande.

74. For så vidt angår tjenesteydelser, der handles ligesom brugte genstande, findes der imidlertid ikke en ordning i momsdirektivet svarende til fortjenstmargenordningen, som afhjælper den konkurrencemæssige ulempe for de handlende virksomheder og forhindrer dobbeltbeskatning. Denne manglende bestemmelse (lovgivningsmæssig lakune) medfører en konflikt med neutralitetsprincippet (som udmøntning af chartrets artikel 20), som dog ikke bevirker, at direktivet er ugyldigt, men kan løses ved en analog anvendelse [39] af momsdirektivets artikel 311 ff. Lovgiver forestillede sig nemlig på daværende tidspunkt tydeligvis ikke et sekundært marked for »brugte« tjenesteydelser.

75. For så vidt angår begrænsningen af fortjenstmargenordningen til leveringer fremgår der, selv under hensyntagen til lovgivers vide skønsmargen, hverken et retligt anerkendt formål eller en plausibel grund til denne lovgivningsmæssige begrænsning. Ligebehandlingsprincippet, som er fastsat i chartrets artikel 20 – altså den primære ret – taler i denne henseende ligeledes for at anlægge en udvidende fortolkning af fortjenstmargenordenen, hvorefter den omfatter tjenesteydelser, der handles ligesom brugte genstande.

76. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at denne sammenlignelighed ikke foreligger, såfremt in-game-guldet ikke købes fra en afgiftspligtig person, men derimod principielt kun kan vindes ved at spille. Også muligheden for, at der foreligger en resterende moms, som skal tages i betragtning, vil (typisk) være udelukket. Således vil det (typisk) ikke være muligt at foretage en analog anvendelse med henblik på at forhindre dobbeltbeskatning. Det tilkommer det forelæggende nævn at afgøre, om dette er tilfældet for in-game-guldet.

5. Delkonklusion

77. For at tage hensyn til den tekniske udvikling, og eftersom der ikke fremgår nogen holdepunkter for, at handelen med »brugte« tjenesteydelser bevidst og af saglige grunde blev udelukket fra fortjenstmargenordningen, kan en analog anvendelse af momsdirektivets artikel 311 ff. på omsættelige tjenesteydelser være mulig. Det afgørende er, at disse tjenesteydelser handles på et sekundærmarked i lighed med normale brugte genstande.

[39] – Dette synspunkt er også blevet gjort gældende af (i hvert fald i Tyskland) meget kendte retsvidenskabelige forskere: C. Wäger, *Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL*, Deutsches Steuerrecht 2017, s. 2017 (2020 og 2021), H. Stadie i *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, indledning, punkt 613 (status: januar 2024), J. Hey og P. Hoffsümmer, *Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2005, s. 641 (648).

VI. Forslag til afgørelse

78. Jeg foreslår derfor, at de præjudicielle spørgsmål fra Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) besvares således:

»1) Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra e), skal fortolkes således, at denne bestemmelse kun fritager transaktioner vedrørende lovlige betalingsmidler, der accepteres som aftaleretligt direkte betalingsmiddel mellem erhvervsdrivende og i denne henseende ikke har noget andet formål end at blive anvendt som betalingsmiddel i retsforhold.

2) In-game-guldet (som elektronisk tjenesteydelse) har ikke blot til formål senere at anskaffe en fordel til forbrug i form af en endnu ikke fastlagt tjenesteydelse, som udstederen af en voucher er forpligtet til at præstere, men er selv allerede en fordel til forbrug. Derfor er det ikke en voucher som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a.

3) Momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal under hensyn til den teknologiske udvikling undergives en udvidende fortolkning, hvorefter denne bestemmelse også omfatter immaterielle goder, som kan overdrages, i det omfang disse handles ligesom materielle goder i retsforhold. Det afgørende er, at disse tjenesteydelser handles på et sekundærmarked i lighed med normale brugte genstande og typisk indeholder resterende moms. Det tilkommer det forelæggende nævn at afgøre, om dette er tilfældet for in-game-guldet i den foreliggende sag.«