Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
T. ĆAPETA
fremsat den 24. februar 2022[1]

Sag C-637/20

Skatteverket
mod
DSAB Destination Stockholm AB

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtige transaktioner – citykort – direktiv (EU) 2016/1065 – begrebet »voucher««

I. Indledning

1. Vouchere af forskellig art er i dag meget almindelige på markedet (f.eks. gavekort og forudbetalte kort, der kan anvendes i forskellige forretninger). Selv om de er relativt enkle at anvende for forbrugerne, har vouchere imidlertid vist sig at være komplekse instrumenter, når det gælder deres momsmæssige behandling[2]. EU-lovgiver vedtog derfor i 2016 ændringer[3] af direktiv 2006/112/EF (herefter »momsdirektivet«)[4] med henblik på at præcisere anvendelsen af moms på vouchere[5]. I den foreliggende sag anmodes Domstolen om at præcisere disse lovgivningsmæssige ændringer.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) har i sin præjudicielle anmodning anmodet om en præcisering af begrebet »voucher« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a. Dette skal gøre det muligt for denne ret at træffe afgørelse om den afgiftsmæssige behandling af det citykort, der tilbydes turister i Stockholm.

[1] – Originalsprog: engelsk.

[2] – Jf. mit forslag til afgørelse GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63), der blev fremsat den 27.1.2022.

[3] – Jf. direktiv 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«).

[4] – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

[5] – Jf. i denne retning første, tredje og ottende betragtning til direktiv 2016/1065.

II. Retsforskrifter

3. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF[6] blev ophævet ved momsdirektivet med virkning fra den 1. januar 2007.

4. Momsdirektivets anvendelsesområde er fastsat i direktivets artikel 2, stk. 1. Af artiklens litra c) fremgår det, at »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, er momspligtige.

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

6. I momsdirektivets artikel 30a, nr. 1), defineres »voucher« som 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.

7. I henhold til nævnte direktivs artikel 30a, nr. 2), forstås ved »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. I artikel 30a, nr. 3), hedder det derimod, at der ved »voucher til flere formål« forstås en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

8. Momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, bestemmer, at 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. Artikel 30b, stk. 2, andet afsnit, understreger, at »[h]vis 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«.

9. I henhold til momsdirektivets artikel 73 skal afgiftsgrundlaget for leveringer af varer og tjenesteydelser omfatte den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

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

[6] – Sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1) (herefter »sjette direktiv«).

11. Artikel 30a, 30b og 73a i momsdirektivet blev indført ved direktiv 2016/1065. De relevante betragtninger til dette direktiv har følgende ordlyd:

»(1) [Momsdirektivet] fastsætter bestemmelser om tid og sted for levering af varer og ydelser, afgiftsgrundlaget, merværdiafgiftens (momsens) forfald og fradragsret. Disse bestemmelser er imidlertid ikke tilstrækkeligt klare eller omfattende til at sikre konsekvens i afgiftsbehandlingen af transaktioner, der indebærer vouchere, og det i et omfang, der har uønskede følger for et velfungerende indre marked.

(2) Med henblik på at sikre en sikker og ensartet behandling, overensstemmelse med principperne om en generel forbrugsafgift, der er direkte proportional med varernes og ydelsernes pris, undgå inkonsekvens, konkurrencefordrejning, dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse samt for at mindske risikoen for afgiftsunddragelse er der behov for specifikke bestemmelser for den momsmæssige behandling af vouchere.

(3) I lyset af de nye bestemmelser om leveringsstedet for telekommunikationstjenester, spredningstjenester og elektronisk leverede tjenester, der har fundet anvendelse siden den 1. januar 2015, er det nødvendigt med en fælles løsning for vouchere for at sikre, at der ikke opstår misforhold for så vidt angår vouchere, der leveres mellem medlemsstaterne. Det er derfor absolut nødvendigt at indføre bestemmelser, der præciserer den momsmæssige behandling af vouchere.

(4) Kun vouchere, der kan anvendes til indløsning mod varer eller ydelser, bør være omfattet af disse bestemmelser. Instrumenter, der giver indehaveren ret til en rabat ved køb af varer eller ydelser, men ikke ret til at modtage sådanne varer eller ydelser, bør dog ikke være omfattet af disse bestemmelser.

(5) Bestemmelserne om vouchere bør ikke medføre nogen ændringer i den momsmæssige behandling af rejsehjemler, entrébilletter til biografer og muséer, frimærker eller lignende.

(6) For klart at kunne identificere, hvad der udgør en voucher med hensyn til moms, og for at skelne mellem vouchere og betalingsinstrumenter er det nødvendigt at definere vouchere, som kan antage fysisk eller elektronisk form, samt tage hensyn til deres væsentligste egenskaber, navnlig karakteren af de rettigheder, der følger af voucheren, og forpligtelsen til at acceptere den som modværdi for en levering af varer eller ydelser.«

III. De faktiske omstændigheder, hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

12. DSAB Destination Stockholm, der er sagsøger i hovedsagen, udsteder og sælger såkaldte city cards til turister i Stockholm (Sverige).

13. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at dette kort giver kortindehaverne ret til adgang til ca. 60 attraktioner, såsom seværdigheder og museer, i en begrænset periode og op til en vis værdi. Kortindehavere har også ubegrænset adgang til transporttjenester i kortets gyldighedsperiode samt mulighed for at deltage i sightseeingture, der tilbydes af forskellige Hop-on-Hop-off-busser eller -både.

14. De ydelser, der er inkluderet i kortet, er enten afgiftspligtige til forskellige satser eller er fritaget for afgift. Kortindehaveren bruger kortet ved blot at fremvise det for en særlig kortlæser uden at betale yderligere. I henhold til en aftale, der er indgået med kortudstederen, modtager leverandøren et vederlag fra udstederen for hver adgang eller brug af kortet. Med undtagelse af transportydelser, som er ubegrænset, er leverandøren af andre ydelser ikke forpligtet til at give kortindehaveren adgang mere end én gang. Udstederen garanterer ikke et mindste antal besøgende. Når værdigrænsen er nået, er kortet ikke længere gyldigt.

15. Der findes forskellige versioner af Stockholm city card med forskellige gyldighedsperioder og værdigrænser. Et kort til en voksen med 24 timers gyldighedsperiode koster 669 SEK (ca. 65 EUR). I gyldighedsperioden kan kortindehaveren bruge kortet til at betale for ydelser af en værdi på op til 1 800 SEK (ca. 175 EUR). Gyldighedsperioden begynder at løbe, når kortet anvendes første gang, og kortet skal anvendes inden for et år efter købstidspunktet.

16. Sagsøgeren i hovedsagen anmodede Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige) om et bindende svar med henblik på at få bekræftet, at et sådant city card udgør en voucher til flere formål.

17. Skatteretsnævnet fandt imidlertid, at det ikke er tilfældet. Skatteretsnævnet anførte, at det af definitionen af en voucher, sammenholdt med bestemmelserne om beregning af afgiftsgrundlaget, følger, at en voucher skal have en vis nominel værdi eller relatere sig til visse angivne leveringer af varer eller ydelser. Ifølge skatteretsnævnet skal det af en voucher tydeligt fremgå, hvad der kan modtages som modydelse for den, selv om der – når der er tale om en voucher til flere formål – kan være en vis usikkerhed om f.eks. afgiftssats eller afgiftsland.

18. Tvisten mellem Skatteverket (skattemyndighederne, Sverige) og DSAB Destination Stockholm, som nu verserer for Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), vedrører dette bindende svar.

19. Parterne er primært uenige om, hvorvidt det omhandlede city card overhovedet skal betragtes som en voucher. På den ene side er Skatteverket af den opfattelse, at det pågældende kort ikke er en voucher, fordi det har en høj værdigrænse og en kort gyldighedsperiode, hvorfor en gennemsnitsforbruger afgjort ikke kommer til at anvende kortet fuldt ud.

20. DSAB Destination Stockholm er derimod af den opfattelse, at kortet er en voucher, fordi leverandørerne er forpligtet til at acceptere det som modværdi.

21. Den forelæggende ret har for det første anført, at bestemmelserne om vouchere i momsdirektivet er relativt nye og finder anvendelse på vouchere udstedt efter den 31. december 2018[7]. For det andet anføres det, at spørgsmålet om, hvordan et citykort skal behandles, har været genstand for drøftelser i EU's Momsudvalg[8], uden at der kunne opnås konsensus[9]. Endelig har den forelæggende ret anført, at Domstolen endnu ikke har haft lejlighed til at tage stilling til, hvordan begreberne »voucher« og »voucher til flere formål« skal fortolkes.

[7] – Det er mellem parterne i hovedsagen ubestridt, at spørgsmålet vedrører anvendelsen af citykort i perioden efter den 1.1.2019, og forelæggelsesafgørelsen indeholder ikke nogen oplysninger, der tyder på det modsatte.

[8] – Momsdirektivets artikel 398, stk. 1, har følgende ordlyd: »Der nedsættes et rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgift benævnt »Momsudvalget«.«

[9] – Momsudvalget, »VAT Treatment of »city cards««, informationspapir, 3.4.2019; »Working Paper No 983, New Legislation«, 13.11.2019; »Working Paper No 987, Minutes«, 2.12.2019.

22. På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal momsdirektivets […] artikel 30a fortolkes således, at et kort af den foreliggende art, som giver indehaveren ret til i en begrænset periode og op til en vis værdi at benytte ydelser på en bestemt sted, er en voucher, og er det i så fald en voucher til flere formål?«

23. Der er indgivet skriftlige bemærkninger til Domstolen af DSAB Destination Stockholm, Skatteverket, den italienske regering og Europa-Kommissionen.

IV. Bedømmelse

24. Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, hvordan begrebet »voucher«, som blev indsat i momsdirektivet ved direktiv 2016/1065, skal fortolkes. Denne fortolkning er nødvendig for at gøre det muligt for den forelæggende ret at afgøre, om Stockholm city card er omfattet af dette begreb. Såfremt kortet rent faktisk er en voucher, anmoder den forelæggende ret for det andet om at få præciseret begrebet »voucher til flere formål«.

25. For at besvare disse spørgsmål vil jeg gå frem som følger. For at forklare, hvorfor spørgsmålet først opstod, vil jeg først se på, hvordan citykort blev behandlet i momsmæssig henseende forud for vedtagelsen af direktiv 2016/1065. Jeg vil herefter undersøge den lovgivningsmæssige kontekst og de deraf følgende regler, som indførte ændringerne af momsdirektivet, med henblik på at fastslå, hvad der skal forstås ved udtrykket »voucher«. Endelig vil jeg besvare spørgsmålet om, hvorvidt citykort skal betragtes som vouchere i momsmæssig henseende.

A. Den momsmæssige behandling af citykort forud for direktiv 2016/1065

26. Selv om Domstolen aldrig er blevet anmodet om at tage stilling til momsbehandlingen af citykort, betyder det ikke, at EU-retten ikke er blevet anvendt på momsbehandlingen af sådanne kort af medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder og domstole. National praksis, som beskrevet i litteraturen [10] og i Momsudvalgets dokumentation [11], viser imidlertid, at EU-retten er blevet anvendt forskelligt.

27. Det fremgår af Momsudvalgets rapporter [12], at den momsmæssige behandling af citykort hovedsageligt er foregået på tre måder. Den første var at fritage citykort for moms. Transaktionen mellem udstederen og kortindehaveren blev fritaget på grundlag af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1), i sjette direktiv [nu momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b)], der betegner den som kreditgivning. Transaktionen mellem kortudstedere og leverandører blev også undtaget, men under henvisning til artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2), i sjette direktiv [nu momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra c)], som vedrører betalingsgarantier. Selv når staterne anså transaktioner med citykort for kreditgivning og betalingsgarantier, havde de i henhold til

[10] – C. Amand, »EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules«, *Intertax*, bind 45, nr. 2, 2017, s. 150.

[11] – Momsudvalget, »VAT Treatment of »city cards««, informationspapir, 3.4.2019.

[12] – Ibidem.

artikel 13, punkt C, litra b), i sjette direktiv [nu momsdirektivets artikel 137, stk. 1, litra a)] stadig mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift af disse ellers fritagne transaktioner [13].

28. Fritagelse med en valgfri geninddragelse i anvendelsesområdet for afgiftspligtige transaktioner synes således at have været den første måde, hvorpå citykort er blevet klassificeret i momsmæssig henseende [14]. Jeg vil kalde denne løsning for »fritagelsesløsningen«.

29. I henhold til den anden løsning, som jeg vil kalde »fuld afgiftspålæggelse«, er transaktioner i henhold til et citykort momspligtige. Udstederen af et citykort skal opkræve moms på salget af kortet på grundlag af hele det pålydende beløb på kortet [15]. Hver enkelt ydelse, der leveres i henhold til kortet, er også momspligtig. Der er dokumentation for, at den forelæggende ret i sin praksis har behandlet citykort på denne måde [16] forud for ikrafttrædelsen af direktiv 2016/1065 [17]. Det fremgår af Momsudvalgets rapporter, at en sådan klassificering af citykort i praksis også har fundet sted i visse andre medlemsstater [18].

30. Den tredje løsning, som jeg vil kalde »fortjenstmargenløsningen«, pålægger ligeledes transaktioner, der gennemføres med et citykort, moms. Som i den anden løsning opkræves der også moms af udstederen af et citykort; afgiftsgrundlaget er imidlertid ikke kortets fulde nominelle værdi, men kun det beløb, der er tilbage efter fradrag af den værdi, der er betalt som modværdi for de faktisk leverede ydelser, den såkaldte fortjenstmargen [19]. Når kortet er blevet brugt, indsamler udstederen oplysninger fra de forskellige leverandører og betaler vederlag for de ydelser, der faktisk er blevet leveret. Moms indgår i dette vederlag, og den kan ikke fradrages. Herefter skal kortudstederen afregne moms af forskellen mellem den betaling, der er modtaget for kortet, og det vederlag, der er betalt for de faktisk udførte transaktioner.

31. Det følger af det ovenstående, at citykort i momsmæssig henseende er blevet behandlet på mindst tre forskellige måder.

32. Hvis citykort skal anses for at være vouchere, er det, som det vil fremgå af det følgende, kun den tredje »fortjenstmargenløsning«, der kan anses for egnet til momspålæggelse af dem, i hvert fald af citykort, der er udformet som vouchere til flere formål. Den første såkaldte »fritagelsesløsning«, som sidestiller citykort med betalingsinstrumenter, ville være i strid med formålet med direktiv 2016/1065, der, som det fremgår af sjette betragtning hertil, har til formål bedre at kunne skelne mellem vouchere og betalingsinstrumenter [20]. Den anden løsning, »fuld afgiftspålæggelse«, ville ikke være i overensstemmelse med den afgiftsordning, der gælder for vouchere, uanset om der er tale om en voucher til ét formål eller en voucher til flere formål. Selv om denne afgiftsmulighed muligvis er den mest effektive med hensyn til afgiftsopkrævning, skaber den en risiko for dobbelt afgiftspålæggelse eller afgiftspålæggelse på varer eller ydelser, der ellers er fritaget for afgift (som f.eks. museumsadgang). Denne afgiftsmulighed ville derfor også være i strid med formålet med direktiv 2016/1065, som er at undgå dobbelt afgiftspålæggelse eller manglende

13 – Momsudvalget, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23.-24.10.1980, XV/353/80, 1/2.

14 – Momsudvalget, »VAT Treatment of »city cards««, informationspapir af 3.4.2019, s. 4.

15 – Ibidem, s. 6.

16 – Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18.10.2018, sag 1980-18, hvis resumé findes på engelsk under titlen »Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not«, i IBFD databasen.

17 – Direktivets artikel 2 præciserer, at dets bestemmelser finder anvendelse fra den 1.1.2019.

18 – Momsudvalget, »VAT Treatment of »city cards««, informationspapir af 3.4.2019, s. 8.

19 – Ibidem, s. 5.

20 – For yderligere drøftelse af sondringen mellem vouchere og betalingsinstrumenter henvises til punkt 45 og 53 i dette forslag til afgørelse.

afgiftspålæggelse ved at præcisere den momsmæssige behandling af vouchere. Med »fortjenstmargenløsningen« undgås dobbelt afgiftspålæggelse, selv om den er lidt mere kompliceret at implementere. For fagfolk, der er vant til en sådan afgiftsordning, viser det sig dog typisk, at det, der ved første øjekast kan forekomme vanskeligt for en udenforstående, i sidste ende ikke er så kompliceret at anvende [21].

B. Direktiv 2016/1065

33. Hvad angår metoderne til fortolkning af lovgivningen udgør lovgivers hensigt, for så vidt som den kan udledes af selve ordlyden eller den lovgivningsmæssige tilblivelseshistorie og baggrundsmaterialet, et forhold, der skal tages i betragtning [22]. Det er derfor nødvendigt at se på formålet med og opbygningen af direktiv 2016/1065 og undersøge den ordlyd, der definerer indholdet af begrebet voucher.

1. Begrundelsen for og opbygningen af direktiv 2016/1065

34. Præamblen til en retsakt er ofte nyttig til at forstå lovgivers formål med vedtagelsen af de regler, der er indeholdt i retsakten. Første betragtning til direktiv 2016/1065 antyder, at grunden til, at ændringerne blev foreslået, var utilstrækkelig klarhed om, hvordan de eksisterende momsregler skulle anvendes på vouchere. Det var derfor nødvendigt med en præcisering for at sikre en ensartet momsmæssig behandling af transaktioner med vouchere i forskellige medlemsstater. Dette støttes af anden og tredje betragtning, hvoraf det fremgår, at lovgiver har ønsket at skabe større sikkerhed og ensartethed i den momsmæssige behandling af vouchere. I de indledende betragtninger forklares det også, at det er hensigten at sikre, at behandlingen af vouchere er i overensstemmelse med princippet om, at en generel forbrugsafgift skal være nøjagtig proportional med prisen på varer og ydelser, og at en sådan præcisering bør bidrage til at forhindre inkonsekvens, konkurrencefordrejning, dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse og til at mindske risikoen for afgiftsunddragelse.

35. Der er således intet, der tyder på, at lovgiver har haft til hensigt at indføre en ny, særlig behandling af vouchere, der adskiller sig fra den generelle momsbehandling af levering af varer eller ydelser [23]. Formålet var blot at præcisere, hvad den eksisterende »almindelige« behandling allerede kræver, når den anvendes på vouchere.

36. Eftersom de nye regler om vouchere således ikke udgør en undtagelse til de almindelige EU-retlige regler på skatte- og afgiftsområdet, er jeg ikke enig med Skatteverket og den italienske regering i, at disse regler skal fortolkes snævert.

37. Med henblik på at tydeliggøre momsordningen for vouchere indførte direktiv 2016/1065 artikel 30a, 30b og 73a i det generelle momsdirektiv. De steder, hvor de nye bestemmelser er blevet indsat i det generelle momsdirektiv, taler ligeledes for en fortolkning af disse ændringer som blot en præcisering af lovgivningen, således som den allerede fandt anvendelse på vouchere.

[21] – For en redegørelse herfor jf. C. Amand, »Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019«, *La semaine fiscale*, nr. 277, 20.-26.3.2017, s. 2.

[22] – Jf. i den retning dom af 9.11.2021, Bundesrepublik Deutschland (Opretholdelse af familiens enhed) (C-91/20, EU:C:2021:898, præmis 49 og 52).

[23] – C. Amand, »EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules«, s. 156, jf. ovenfor, fodnote 10.

38. Artikel 30a og 30b er indføjet i den del af momsdirektivet, der omhandler »afgiftspligtige transaktioner«, som et nyt kapitel 5 med titlen »Fælles bestemmelser for kapitel 1 og 3«. Artikel 73a blev indsat i den del af direktivet, der vedrører »afgiftsgrundlaget«. Denne bestemmelse fastslår allerede indledningsvis, at den finder anvendelse »med forbehold af artikel 73«. Den følger således den generelle ordning, men forklarer den mere detaljeret med hensyn til vouchere til flere formål.

2. Definitionen af »voucher« i momsdirektivet

39. Momsdirektivets artikel 30a, nr. 1), definerer en voucher som 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.

40. Det er værd at bemærke, at denne definition ikke omfatter alle instrumenter, der almindeligvis betegnes som vouchere [24]. Et eksempel på et sådant instrument er en »rabatkupon«. Rabatkuponer er undtaget fra momsdirektivets definition, selv om de indgik i det oprindelige forslag til direktiv 2016/1065 [25]. Som anført i fjerde betragtning til direktiv 2016/1065 var grunden til at undtage rabatkuponer, at sådanne instrumenter kun gør det muligt for indehaveren at opnå en rabat på et køb af varer eller ydelser, men at de ikke i sig selv kan anvendes som modværdi for levering af varer eller ydelser. Under alle omstændigheder kan et citykort ikke betragtes som en voucher, blot fordi det almindeligvis betegnes som en voucher. For at blive betragtet som en voucher skal det i henhold til momsdirektivets artikel 30a opfylde to betingelser.

41. De to betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 30a, nr. 1), er kumulative.

42. Den første betingelse er, at instrumentet skal omfatte en forpligtelse for leverandørerne af varer eller ydelser til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, de leverer.

43. I sit indlæg for Domstolen har DSAB Destination Stockholm fremhævet, at det afgørende kriterium for, om et instrument kan anses for en voucher, netop er denne betingelse. Den italienske regering har imidlertid gjort gældende, at det væsentligste kendetegn ved en voucher er, at den giver indehaveren ret til at købe varer eller ydelser, der er specificeret med hensyn til mængde og kvalitet, hos forudbestemte leverandører.

44. Selv om retten til at opnå varer eller ydelser ved brug af voucheren normalt er en del af sådanne instrumenter, blev denne egenskab ikke anset for at være afgørende for definitionen af dem. I det oprindelige forslag fremgik det af artikel 30a, at »[v]ed »voucher« forstås et instrument, der giver ret til at modtage en levering af varer eller ydelser […]« [26]. Den endelige ordlyd af denne bestemmelse nævner imidlertid ikke retten til at modtage varer eller ydelser som

[24] – C. Amand, »EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules«, jf. ovenfor, fodnote 10; J.B.O. Bijl, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, s. 276.

[25] – Det oprindelige forslag indeholdt imidlertid ud over »voucher til ét formål« og »voucher til flere formål« også en særlig kategori ved navn »rabatkupon«. Jf. femte betragtning til samt artikel 25, litra e), og artikel 30a, stk. 1, i forslaget til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår behandlingen af vouchere (KOM/2012 (0206) endelig – 2012/0102 (CNS)).

[26] – Ibidem.

et væsentligt element ved en voucher, men fokuserer snarere på leverandørens forpligtelse til at acceptere dette instrument som modværdi [27]. Den italienske regerings argument om, at retten til at modtage varer eller ydelser er et væsentligt kendetegn ved en voucher, kan derfor ikke accepteres.

45. Den anden betingelse, som et instrument skal opfylde for at kunne blive anset for en voucher, er, at de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation. Det er almindeligt antaget, at det er disse karakteristika, der adskiller vouchere fra traditionelle betalingsinstrumenter [28].

46. Denne betingelse er formuleret alternativt, således at det, for at et instrument kan blive anset for en voucher, er tilstrækkeligt, at det er klart, for hvilke varer eller ydelser det kan anvendes som modværdi. Hvis varer og ydelser ikke er specificeret, er det tilstrækkeligt, at de leverandører af varer eller ydelser, der skal acceptere kuponen som modværdi, er kendt.

47. Momsdirektivets definition af voucher gør således konstateringen af, at et instrument udgør en voucher, afhængig af, at det opfylder de to ovennævnte betingelser. Teksten besvarer imidlertid ikke spørgsmålet om, hvorvidt ethvert instrument, der opfylder disse to betingelser, nødvendigvis skal behandles som en voucher. Jeg vil komme med et forslag til svar på dette spørgsmål sammen med en undersøgelse af, om citykort opfylder de to betingelser i momsdirektivets artikel 30a, nr. 1).

C. Afgiftsmæssig behandling af citykort

48. De mange forskellige citykort [29], der findes, betyder ikke, at alle citykort automatisk betragtes som vouchere. Dette skal snarere afgøres fra sag til sag. Kun de kort, der opfylder de kumulative betingelser i momsdirektivets artikel 30a, er vouchere [30].

49. I betragtning af visse argumenter, fremført i procesdeltagernes skriftlige bemærkninger, er det på den anden side værd at undersøge, om de citykort, der faktisk opfylder de to betingelser i momsdirektivet, nødvendigvis er vouchere. Er det med andre ord begrundet at undtage et instrument, der opfylder alle kriterierne for at blive klassificeret som en voucher, fra den momsmæssige behandling af vouchere, og i bekræftende fald baseret på hvilke grunde?

1. Citykort som vouchere

50. Efter min opfattelse kan det med sikkerhed konkluderes, at de fleste citykort indebærer en forpligtelse for de leverandører, der deltager i ordningen, til at acceptere dem som modværdi. De opfylder derfor normalt den første betingelse. Hvad angår Stockholm city card fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de leverandører, der driver museer eller andre attraktioner eller

[27] – For en lignende fortolkning af resultatet af lovgivningsprocessen jf. B.J.M. Terra og J. Kajus, *Commentary on EU VAT*, 2020, »7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher«.

[28] – B.J.M. Terra og E.T. Terra, »The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers«, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 27-34, s. 28.

[29] – For en ikke-udtømmende liste over europæiske byer, der tilbyder sådanne kort, og over deres indhold, jf. https://welovecitycards.com/

[30] – Den omstændighed, at Momsudvalget ikke kunne nå frem til en samlet konklusion på spørgsmålet om momsbehandlingen af citykort, understøtter dette punkt. Momsudvalget, *Working Paper No 987, Minutes*, 2.12.2019, s. 5.

transporttjenester, og som deltager i kortordningen, er forpligtet til at acceptere kortet som modværdi for levering af ydelser. Dette gælder imidlertid kun i kortets gyldighedsperiode og inden for den maksimale værdi af kortet (som er langt højere end kortets pris).

51. I denne henseende er det efter min opfattelse uden betydning, om leverandøren kun skal acceptere kortet som modværdi én gang eller hver gang, kortindehaveren ønsker at bruge det til den samme ydelse. Det er vigtigt, at citykortet skal accepteres mindst én gang. Derfor er den ordning, hvorefter leverandøren kan nægte at acceptere kortindehaveren mere end én gang (men frivilligt kan acceptere kortindehaveren mere end én gang), som det er tilfældet med Stockholm city card, ikke i strid med den første betingelse, da leverandøren fortsat er forpligtet til at acceptere kortet mindst én gang.

52. Skatteverket har anført yderligere to grunde til, at Stockholm city card ikke bør betragtes som en voucher. Det gøres for det første gældende, at kortet ikke oplyser den gradvise nedgang i dets værdi, således at kortindehaveren ikke har mulighed for at kende den resterende værdi på kortet efter hver brug, og for det andet, at den ubegrænsede brug af transporttjenester, som kortet inkluderer, er et abonnement og ikke en voucher.

53. Et kort, hvis værdi falder ved hver brug, svarer begrebsmæssigt til et betalingsinstrument. På trods heraf er formålet med direktiv 2016/1065 at skelne mellem vouchere og betalingsinstrumenter [31]. Det er derfor ikke nødvendigt, og måske endda i strid med formålet med dette direktiv, at indføre en betingelse, der er inspireret af betalingsinstrumenters karakteristika, med henblik på at definere vouchere. Dette betyder ikke, at instrumenter, hvis værdi falder ved hver brug, ikke kan betragtes som vouchere. Dette kan imidlertid ikke betragtes som en betingelse. Det er tilstrækkeligt, at voucheren inden for dens øvre værdigrænse skal accepteres som modværdi for de inkluderede ydelser. Den omstændighed, at det i hovedsagen omhandlede citykort ikke viser kortindehaveren, hvor meget kredit der er tilbage på kortet, er derfor ikke til hinder for, at det kan kategoriseres som en voucher.

54. Den anden indvending fra Skatteverket er, at visse aspekter af citykortet ligner et abonnement, hvilket betyder, at kortet ikke kan behandles som en voucher. I tilfælde af abonnementer (f.eks. til et fitnesscenter eller til brug af transporttjenester for en dag, en måned eller lignende perioder) er transaktionen allerede afsluttet, og den afgiftspligtige transaktion allerede fastlagt på tidspunktet for betalingen af abonnementsprisen. Det er ikke tilfældet, når det drejer sig om citykort i form af vouchere. Et citykort giver alene indehaveren muligheden for at erhverve et abonnement på transportydelser. Den afgiftspligtige transaktion finder derfor kun sted, når (og hvis) et kort anvendes til offentlig transport. Desuden er ydelsen i kontrakter, hvor ydelsen leveres successivt, ikke en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 2. Et citykort ændrer ikke ved dette. Hvis kortindehaverne benytter sig af den mulighed, som citykortet giver dem for at erhverve et abonnement, vil leveringen af dette abonnement være afgiftspligtigt, mens den efterfølgende fortsatte levering af ydelser (f.eks. hver enkelt bustur) ikke afgiftspålægges.

55. Den omstændighed, at et citykort giver kortindehaveren mulighed for at anvende det som modværdi for et abonnement, en ydelse med sine egne momsregler, er derfor hverken til hinder for, at det kan klassificeres som en voucher, eller i strid med de momsregler, der gælder for abonnementer.

[31] – Sjette betragtning til direktiv 2016/1065.

56. Hvad angår den anden betingelse i momsdirektivets artikel 30a, hvorefter de varer eller ydelser, der skal leveres, eller identiteten af deres potentielle leverandører skal være kendt, fremgår det også af forelæggelsesafgørelsen, at kortet og den tilhørende dokumentation udtrykkeligt angiver de deltagende leverandører samt de ydelser, der kan indløses.

57. Skatteverket gjorde imidlertid gældende, at citykortet ikke kan klassificeres som en voucher, da det på grund af den begrænsede anvendelsesperiode er umuligt for en gennemsnitsforbruger at anvende alle de ydelser, kortet giver mulighed for. Der er imidlertid intet i definitionen af »voucher«, der kræver, at alle de relevante ydelser (eller varer) skal indløses, for at et instrument kan betragtes som en voucher. Instrumenter, som gør det muligt at indløse alle opregnede varer og ydelser (f.eks. gavekort til detailhandelsbutikker), er faktisk vouchere, hvis de skal accepteres som modværdi. Kravet om, at alle varer og ydelser skal indløses, er imidlertid ikke en betingelse, der gør et instrument til en voucher [32]. Tværtimod, som forklaret ovenfor [33]: En del af definitionen af »voucher«, hvoraf det fremgår, at den omfatter retten til levering af de anførte varer og ydelser, blev ikke medtaget i den endelige udgave af direktiv 2016/1065. Dette er et yderligere argument for den fortolkning, at lovgiver ikke har ønsket at stille krav om, at alle de ydelser, der er omfattet af et instrument, skal være brugt som en betingelse for at behandle dette instrument som en voucher. Den omstændighed, at citykorts korte gyldighedsperiode normalt ikke gør det muligt for kortindehaverne at benytte alle de anførte ydelser, ændrer derfor ikke ved den konklusion, at et citykort i momsmæssig henseende er en voucher.

58. Forskellen mellem den fulde værdi af alle de ydelser, et kort inkluderer, og dets nominelle værdi er forståelig, hvis man tager hensyn til den salgsfremmende dimension, som de fleste vouchere generelt [34] og især citykort har [35]. Den italienske regering har udtrykt bekymring over, at kortets korte gyldighedsperiode ikke giver mulighed for at benytte alle ydelser, hvilket kan påvirke, hvor attraktivt det er for besøgende [36]. Det ændrer imidlertid ikke ved den momsmæssige behandling af sådanne kort.

59. Eftersom punktet er blevet rejst for den forelæggende ret og i forskellige bemærkninger, som procesdeltagerne har fremsat for Domstolen, finder jeg det også nødvendigt at vurdere, hvilken indflydelse femte betragtning til direktiv 2016/1065 har på godtagelsen af citykort som vouchere. I denne betragtning anføres det, at »[b]estemmelserne om vouchere bør ikke medføre nogen ændringer i den momsmæssige behandling af rejsehjemler, entrébilletter til biografer og museer, frimærker eller lignende«.

60. Formålet med denne betragtning er efter min opfattelse at tydeliggøre, at muligheden for at erhverve billetter, frimærker eller lignende ved hjælp af en voucher ikke bør ændre den momssats, der finder anvendelse på sådanne billetter, hvoraf nogle er fritaget, mens andre er

[32] – Hvis voucheren slet ikke indløses, dvs. hvis indehaveren slet ikke begynder at bruge den i den periode, hvor brugen af den kan påbegyndes, finder bestemmelserne om vouchere ikke anvendelse. Dette følger af 12. betragtning til direktiv 2016/1065, som lyder: »Dette direktiv er ikke rettet mod situationer, hvor en voucher til flere formål ikke er indløst af den endelige forbruger i løbet af gyldighedsperioden, og den modtagne modværdi af en sådan voucher beholdes af sælgeren.«

[33] – Jf. punkt 44 i dette forslag til afgørelse.

[34] – J.B.O. Bijl, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, jf. ovenfor, fodnote 24.

[35] – M. Drozdowska, M. Duda-Seifert og A. Faron, »Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities«, *Management Sciences*, 2018, bind 23, nr. 2, s. 19-28.

[36] – Ibidem, s. 27.

omfattet af en lavere sats [37]. Vouchere skaber kun en mulighed for at erhverve en billet og forpligte leverandøren af en sådan billet til at acceptere vouchere som modværdi. Den ændrer på ingen måde den momsordning, der finder anvendelse på sådanne billetter. Hvis en billet er momsfritaget, opkræves der ikke moms, uanset om leverandøren har accepteret penge, andre betalingsmidler eller en voucher som modværdi.

61. Efter min opfattelse er den eneste grund til, at et instrument, der opfylder de to betingelser, der er fastsat i momsdirektivet, ikke bør behandles som en voucher, hvis det er til hinder for anvendelsen af en særlig momsmæssig behandling af en ydelse, for hvis levering det skal accepteres som modværdi. Som jeg vil påvise i den sidste del af mit forslag til afgørelse, vil behandlingen af et citykort som en voucher til flere formål, hvis det pålægges moms i henhold til »fortjenstmargenløsningen«, ikke ændre den specifikke momsbehandling af de ydelser, der er indeholdt i en sådan voucher, og som er omfattet af en forskellig behandling i momsmæssig henseende.

62. På baggrund af det anførte er jeg af den opfattelse, at et citykort som det i hovedsagen omhandlede opfylder begge betingelser i momsdirektivets artikel 30a, og at det følgelig skal betragtes som en voucher i momsmæssig henseende.

2. Citykort som »vouchere til flere formål«

63. Hvis et citykort kan betegnes som en voucher, ønsker den forelæggende ret oplyst, om der er tale om en voucher til ét eller flere formål.

64. Momsdirektivets artikel 30a skelner mellem to typer af vouchere: »voucher til ét formål« og »voucher til flere formål«. En »voucher til flere formål« defineres negativt som en voucher, der ikke er en »voucher til ét formål«.

65. I henhold til momsdirektivets artikel 30a, nr. 2), er en »voucher til ét formål« en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren [38]. Det følger heraf, at betingelserne er kumulative, og især at de indebærer, at der på tidspunktet for udstedelsen af en voucher til ét formål skal være sikkerhed for den momsmæssige behandling af voucheren.

66. For så vidt angår citykort, eller i det mindste citykort af den type, der er genstand for hovedsagen, er det klart, at det på tidspunktet for købet af kortet ikke er kendt, hvilke ydelser der vil blive leveret. Det er derfor også uvist på dette tidspunkt, hvilken momssats der skal anvendes. Et sådant citykort er derfor ikke en voucher til ét formål. Da kortet imidlertid er en voucher, skal det klassificeres som en voucher til flere formål.

[37] – Selve billetterne kunne muligvis betragtes som vouchere. En del af litteraturen anerkender, at det er vanskeligt at skelne mellem en voucher til ét formål og en billet (C. Amand, »EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules«, s. 154, jf. ovenfor, fodnote 10, og B.J.M. Terra og E.T. Terra, »The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers«, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 30). De samme forfattere anfører, hovedsagelig i forlængelse af Domstolens dom af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841), og ordlyden af femte betragtning til direktiv 2016/1065, at billetter ikke er vouchere. Dette er imidlertid ikke et spørgsmål, der er relevant for denne sag.

[38] – Min fremhævelse.

3. Afgiftsmæssig behandling af citykort som vouchere til flere formål

67. Det står nu tilbage at få afklaret, hvordan transaktioner foretaget med et citykort skal afregnes, og af hvem.

68. Den momsmæssige behandling af vouchere til flere formål, såsom citykort, er reguleret i momsdirektivets artikel 30b og 73a.

69. Det er særlig nyttigt at gennemgå den konkrete anvendelse af momsreglerne på vouchere, når det drejer sig om citykort. Jeg vil derfor vurdere, hvilke af de transaktioner, der er omfattet af ordningen, der er afgiftspligtige og på hvilket tidspunkt, samt det afgiftspligtige beløb, idet sidstnævnte er et af de elementer, som skatteretsnævnet har lagt vægt på i sin vurdering, hvorefter et citykort som det i hovedsagen omhandlede ikke er omfattet af begrebet »voucher«.

70. I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, skal moms pålægges vouchere til flere formål på tidspunktet for den faktiske levering af den pågældende vare eller ydelse, således at afgiften ikke opkræves på overdragelser af voucherne, der finder sted, før de indløses. Dette er tilfældet, fordi ikke alle de relevante oplysninger i momsmæssig henseende er kendt på tidspunktet for købet af et sådant kort [39]. Eftersom momsen er en afgift på den faktiske levering af varer og ydelser, er det i tilfældet med vouchere til flere formål umuligt at vide, hvilke af de varer og ydelser, som en sådan voucher omfatter, der rent faktisk vil blive leveret.

71. Citykort udstedes normalt af en anden afgiftspligtig person end den tjenesteyder, der leverer de ydelser, for hvilke kortet skal modtages som modværdi. Da kortudstederen modtager en modværdi fra kortindehaveren i forbindelse med overdragelsen af en voucher, opstår spørgsmålet om, hvorvidt denne transaktion skal afgiftspålægges som en særskilt ydelse. I modsat fald ville en del af de transaktioner, der er omfattet af ordningen, kunne forblive ikke afgiftspålagte. Som jeg vil påvise, giver anvendelsen af den afgiftsløsning, der i punkt 32 i dette forslag til afgørelse beskrives som »fortjenstmargenløsningen«, mulighed for at afgiftspålægge alle de involverede transaktioner og undgå enhver form for dobbelt afgiftspålæggelse.

72. Behovet for at anvende en sådan ordning følger efter min opfattelse af momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, sammenholdt med dets artikel 73a. Førstnævnte bestemmelse kræver, at »[h]vis 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«. Sidstnævnte bestemmelse fastsætter, at »[…] afgiftsgrundlaget for levering af varer eller ydelser, der foretages mod en voucher til flere formål, [er] det samme som den modværdi, der er betalt for voucheren […]«.

73. En ordning, hvorefter der afregnes moms for hver enkelt levering af varer eller ydelser, vil opfylde kravet om, at afgiftsgrundlaget er den modværdi, der er modtaget for en voucher, hvis værdien af de varer og ydelser, der i praksis indløses, når op på den pris, der er betalt for voucheren [40]. Hvis værdien af alle de ydelser, der i praksis indløses, er lavere end den pris, der er

[39] – A. van Doesum, H. van Kesteren og G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, s. 246.

[40] – Kortudstederen betaler for hver enkelt levering af varer og ydelser, der faktisk leveres, og prisen for sådanne leverancer inkluderer også moms (medmindre ydelsen er fritaget). Udstederen kan ikke fradrage den moms, der er indeholdt i denne pris, som indgående moms.

betalt for voucheren, skal der imidlertid også svares moms af differencen. Dette beløb anses for modværdi for distributions- eller reklameydelser i henhold til momsdirektivets artikel 30b, stk. 2, og moms af denne »fortjenstmargen« skal afregnes af kortudstederen.

74. Denne type ordning er ikke ny i forhold til momsdirektivet. Den gælder f.eks. for afgiftspålæggelse af rejsebureauer (i henhold til momsdirektivets artikel 306 ff.[41]), for hvilke afgiftsgrundlaget er baseret på rejsebureauets fortjenstmargen (momsdirektivets artikel 308).

75. Ved at behandle citykort som vouchere til flere formål kræver momsdirektivet derfor, at de skal afgiftspålægges i overensstemmelse med fortjenstmargenløsningen, fordi denne løsning lever op til de grundlæggende momsprincipper. Dermed undgås både dobbelt afgiftspålæggelse og manglende afgiftspålæggelse. Dette er et yderligere argument til støtte for en fortolkning, hvorefter citykort anses for vouchere til flere formål. Denne løsning er i overensstemmelse med formålene med direktiv 2016/1065, idet den præciserer den korrekte måde at afgiftspålægge citykort på ved at fjerne alle de muligheder, der anvendes i praksis, på nær én. Også praktikere inden for momsområdet synes at være enige i en sådan løsning[42].

76. En fastholdelse af den italienske regerings forslag – hvilket forslag blev fulgt i den forelæggende rets retspraksis forud for vedtagelsen af direktiv 2016/1065[43], og som valgte en parallel afgiftspålæggelse af hele den modværdi, der modtages til gengæld for et citykort, og af hver enkelt levering af varer eller ydelser, der faktisk leveres – ville imidlertid kunne føre til dobbelt afgiftspålæggelse[44]. Hvis denne løsning med »fuld afgiftspålæggelse«[45] blev anvendt, kunne det, som Kommissionen har gjort gældende, forvride momsbehandlingen af transport- eller entrébilletter. Det er netop dette, lovgiver har ønsket at undgå[46].

77. Sammenfattende kan det konkluderes, at det forhold, at citykort betragtes som vouchere til flere formål, og at afgiftspålægge dem på grundlag af »fortjenstmargenløsningen«, når udstederen er forskellig fra leverandørerne af varer og ydelser, giver en sammenhængende, ensartet, gennemsigtig og neutral afgiftsordning. Da det i hovedsagen omhandlede citykort tilsyneladende opfylder begge de betingelser, som momsdirektivet stiller for, at et instrument kan anses for at være en voucher, bør det i momsmæssig henseende behandles som en voucher til flere formål.

V. Forslag til afgørelse

78. Sammenfattende foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Et kort, som leverandører er forpligtet til at acceptere som modværdi for levering til kortindehaverne af de varer eller ydelser, der er omfattet af kortet, på et bestemt sted i et begrænset tidsrum og op til en vis værdi, er omfattet af begrebet »voucher« som omhandlet i artikel 30a i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles

41 – Hvilket efter min opfattelse har mange lighedspunkter med de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Jf. dom af 13.10.2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

42 – Jf. punkt 32 i dette forslag til afgørelse og den citerede litteratur.

43 – Jf. i denne forbindelse fodnote 16 i dette forslag til afgørelse.

44 – Jf. mit forslag til afgørelse GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, punkt 53) fremsat den 27.1.2022.

45 – Jf. punkt 29 og 32 i dette forslag til afgørelse.

46 – Femte betragtning til direktiv 2016/1065.

merværdiafgiftssystem. Dette gælder også, selv om alle de ydelser, der er omfattet af et sådant kort, ikke inden for en given periode kan anvendes af en gennemsnitsforbruger. Et sådant kort er en »voucher til flere formål« i samme bestemmelses forstand, når den afgift på levering af varer og ydelser, som det skal accepteres som modværdi for, ikke er kendt på tidspunktet for overdragelsen af kortet.«