Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
TAMARA ĆAPETA
föredraget den 24 februari 2022[1]

Mål C-637/20

Skatteverket
mot
DSAB Destination Stockholm AB

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbara transaktioner – City card – Direktiv (EU) 2016/1065 – Begreppet *voucher*”

I. Inledning

1. Vouchrar av olika slag är numera mycket vanliga på marknaden (exempelvis presentkort och förbetalda kort som kan användas i olika butiker). Även om de är relativt enkla att använda för konsumenternas del har vouchrar visat sig vara komplexa instrument när det gäller behandlingen i mervärdesskattehänseende.[2] År 2016 antog unionslagstiftaren därför ändringar[3] av direktiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet)[4] i syfte att förtydliga hur mervärdesskattereglerna ska tillämpas på vouchrar.[5] I förevarande mål har EU-domstolen ombetts att precisera dessa förtydliganden av lagstiftningen.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) önskar genom förhandsavgörande få klarhet i hur begreppet *voucher* i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Detta bör göra det möjligt för nämnda domstol att ta ställning till hur det city card som erbjuds turister som besöker Stockholm ska behandlas i skattehänseende.

1 Originalspråk: engelska.

2 Såsom framgår av mitt förslag till avgörande i målet GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63), föredraget den 27 januari 2022.

3 Se rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar (EUT L 177, 2016, s. 9) (nedan kallat 2016 års direktiv).

4 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

5 Se, för ett liknande resonemang, skälen 1, 3 och 8 i 2016 års direktiv.

II. Tillämpliga bestämmelser

3. Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG[6] upphävdes genom mervärdesskattedirektivet med verkan från och med den 1 januari 2007.

4. Mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde anges i artikel 2.1 däri. I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet stadgas att ”[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” ska vara föremål för mervärdesskatt.

5. Enligt artikel 14.1 i detta direktiv ska med *leverans av varor* avses ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”, medan det med *tillhandahållande av tjänster*, enligt artikel 24.1 i samma direktiv, ska avses ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor”.

6. I artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet definieras begreppet *voucher* som ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument.

7. Enligt artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet avses med *enfunktionsvoucher* en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern. I motsats härtill föreskrivs i artikel 30a.3 i nämnda direktiv att med *flerfunktionsvoucher* avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.

8. I artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet anges att den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av den flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt. I artikel 30b.2 andra stycket betonas att ”[n]är en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt”.

9. Av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet framgår att beskattningsunderlaget för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

10. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska, enligt artikel 73a i detta direktiv, beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher motsvara den ersättning som betalas för vouchern

[6] Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls.

11. Artiklarna 30a, 30b och 73a i mervärdesskattedirektivet infördes genom 2016 års direktiv. De relevanta skälen i detta direktiv har följande lydelse:

”(1) [Mervärdesskattedirektivet] innehåller regler om tidpunkt och plats för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, beskattningsunderlag, mervärdesskattens utkrävbarhet samt avdragsrätt. Dessa regler är emellertid inte tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, vilket får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad.

(2) För att säkra en tydlig och enhetlig behandling, för överensstämmelse med principerna om en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, för att undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att minska risken för skatteflykt behövs särskilda regler för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.

(3) Mot bakgrund av de nya reglerna om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg som gäller sedan den 1 januari 2015 krävs en gemensam lösning för vouchrar för att säkerställa att det inte uppstår diskrepanser vad gäller vouchrar som överlåts mellan medlemsstater. Det är därför avgörande att det införs regler som klargör behandlingen i mervärdesskattehänseende av vouchrar.

(4) Reglerna bör enbart inriktas på vouchrar som kan användas för inlösen mot varor eller tjänster. Reglerna bör emellertid inte inriktas på instrument som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid förvärv av varor eller tjänster men som inte medför någon rätt att ta emot sådana varor eller tjänster.

(5) Bestämmelserna för vouchrar bör inte medföra någon förändring av behandlingen i mervärdesskattehänseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografer och museer samt frimärken eller liknande.

(6) För att tydligt slå fast vad som utgör en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja vouchrar från betalningsinstrument är det nödvändigt att definiera vouchrar, som kan förekomma i fysisk eller elektronisk form, med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten hos den rätt som följer med en voucher och skyldigheten att godta den som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.”

III. Bakgrund, det nationella målet, tolkningsfrågan och förfarandet vid EU-domstolen

12. DSAB Destination Stockholm, som är motpart och klagande i det nationella målet, ställer ut och säljer ett så kallat city card till turister som besöker Stockholm (Sverige).

13. Enligt begäran om förhandsavgörande ger kortet innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde få tillgång till ett sextiotal attraktioner, till exempel sevärdheter och museer. Kortinnehavaren har under kortets giltighetstid även obegränsad tillgång till persontransporttjänster såsom turer med bolagets egna Hop on Hop off-bussar och Hop on Hop off-båtar samt sightseeingturer med andra arrangörer.

14. De tjänster som ingår i kortet är antingen skattepliktiga med varierande skattesatser eller undantagna från skatteplikt. Kortinnehavaren använder kortet genom att bara registrera det i en särskild kortläsare och betalar inte något ytterligare. I enlighet med avtal med kortutställaren får arrangören sedan ersättning från utställaren för varje inträde eller nyttjande. Med undantag för persontransporttjänster, som är obegränsade, är arrangören inte skyldig att medge innehavaren av ett kort inträde mer än en gång. Utställaren garanterar inte ett minsta antal besökare. Om värdegränsen har uppnåtts är kortet inte längre giltigt.

15. Stockholms city card finns i flera versioner med olika giltighetstider och värdegränser. Ett kort som gäller för en vuxen person och som har en giltighetstid på ett dygn kostar 669 kronor (cirka 65 euro). Under giltighetstiden kan kortinnehavaren använda kortet som betalning för tjänster till ett värde motsvarande högst 1 800 kronor (cirka 175 euro). Giltighetstiden börjar löpa när kortet används för första gången. Kortet måste användas inom ett år efter köptillfället.

16. DSAB Destination Stockholm AB sökte ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (Sverige) för att få bekräftelse på att ett sådant city card utgör en flerfunktionsvoucher.

17. Skatterättsnämnden fann dock att så inte är fallet. Skatterättsnämnden ansåg att det av definitionen av *voucher* jämförd med bestämmelserna om beräkning av beskattningsunderlag följer att en voucher måste ha ett visst nominellt värde eller avse vissa angivna leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Enligt Skatterättsnämnden ska det av en voucher tydligt framgå vad som kan erhållas i utbyte mot den även om det – när det gäller en flerfunktionsvoucher – kan finnas en osäkerhet om till exempel skattesats eller beskattningsland.

18. Förhandsbeskedet har nu överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen av såväl Skatteverket som DSAB Destination Stockholm.

19. Parterna är främst oense om huruvida ett city card alls ska betraktas som en voucher. Skatteverket anser å sin sida att det omtvistade kortet inte är en voucher, eftersom det har en hög värdegräns och kort giltighetstid, vilket gör att en genomsnittskonsument med all säkerhet inte kommer att använda kortet fullt ut.

20. DSAB Destination Stockholm anser å andra sidan att kortet är en voucher eftersom arrangörerna är skyldiga att godta kortet som ersättning.

21. Den hänskjutande domstolen har för det första påpekat att bestämmelserna om vouchrar i mervärdesskattedirektivet är relativt nya och tillämpas för vouchrar som ställs ut efter den 31 december 2018.[7] För det andra har denna domstol förklarat att frågan om hur kort av detta slag ska behandlas har varit föremål för diskussioner i EU:s mervärdesskattekommitté[8] utan att

[7] Det är ostridigt mellan parterna i det nationella målet, och begäran om förhandsavgörande ger inga indikationer på motsatsen, att frågan avser användningen av kort av typen city card för tiden efter den 1 januari 2019.

[8] Artikel 398.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse: ”En rådgivande kommitté för mervärdesskatt, kallad ’mervärdesskattekommittén’, inrättas härmed.”

någon samsyn har nåtts.[9] Slutligen har den hänskjutande domstolen anmärkt att EU-domstolen ännu inte synes ha haft anledning att ta ställning till hur begreppen *voucher* och *flerfunktionsvoucher* ska tolkas.

22. Mot denna bakgrund har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 30a i mervärdesskattedirektivet tolkas så att ett kort av förevarande slag, som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde ta del av olika tjänster på en viss plats, är en voucher, och är det i så fall en flerfunktionsvoucher?”

23. Skriftliga yttranden har inkommit till EU-domstolen från DSAB Destination Stockholm, Skatteverket, den italienska regeringen och Europeiska kommissionen.

IV. Bedömning

24. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga i första hand för att få vägledning i hur begreppet *voucher*, som infördes i mervärdesskattedirektivet genom 2016 års direktiv, ska tolkas. Denna tolkning är nödvändig för att den hänskjutande domstolen ska kunna ta ställning till om Stockholms city card faller inom tillämpningsområdet för detta begrepp. Om kortet faktiskt ska anses vara en voucher, önskar den hänskjutande domstolen i så fall ett förtydligande av begreppet *flerfunktionsvoucher*.

25. Jag kommer att gå tillväga på följande sätt för att besvara dessa frågeställningar. För att förklara varför denna fråga över huvud taget har uppkommit kommer jag först att undersöka hur kort av typen city card har behandlats i mervärdesskattehänseende i ett historiskt perspektiv, innan 2016 års direktiv antogs. Därnäst kommer jag att undersöka det lagstiftningsmässiga sammanhanget och de därav föranledda ändringarna av mervärdesskattedirektivet för att fastställa vad som avses med ordet *voucher*. Slutligen kommer jag att besvara frågan huruvida kort av typen city card ska betraktas som vouchrar i mervärdesskattehänseende.

A. Behandlingen av kort av typen city card i mervärdesskattehänseende före 2016 års direktiv

26. Även om EU-domstolen aldrig har uppmanats att uttala sig om hur kort av typen city card ska behandlas i mervärdesskattehänseende, betyder det inte att unionsrätten inte har tillämpats på behandlingen av sådana kort i mervärdesskattehänseende av såväl medlemsstaternas skattemyndigheter som deras domstolar. De nationella rättsfall som beskrivs i doktrinen[10] och i mervärdesskattekommitténs dokumentation[11] visar dock att unionsrätten har tillämpats på skilda sätt.

[9] Mervärdesskattekommittén, ”VAT Treatment of ’city cards’”, Information paper (”Behandling av kort av typen ’city card’ i mervärdesskattehänseende”, Informationsdokument), den 3 april 2019; mervärdesskattekommittén, ”Working Paper No 983 New Legislation” (”Arbetsdokument nr 983 Ny lagstiftning”), den 13 november 2019; och mervärdesskattekommittén, ”Working Paper No 987, Minutes” (Arbetsdokument nr 987, Protokoll), den 2 december 2019.

[10] Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, vol. 45(2), 2017, s. 150.

[11] Mervärdesskattekommittén, ”VAT Treatment of ’city cards’”, Information paper (”Behandling av kort av typen ’city card’ i mervärdesskattehänseende”, Informationsdokument), den 3 april 2019.

27. Det framgår av mervärdesskattekommitténs rapporter [12] att det i huvudsak fanns tre sätt att behandla kort av typen city card i mervärdesskattehänseende. Det första är att undanta sådana kort från mervärdesskatt. Transaktionen mellan utställaren och kortinnehavaren undantas från skatteplikt på grundval av artikel 13.B d.1 i sjätte direktivet (numera artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet), där den klassificerades som beviljande av kredit. Även transaktionerna mellan kortutställaren och leverantörerna eller tillhandahållarna undantas, men med stöd av artikel 13.B d.2 i sjätte direktivet (numera artikel 135.1 c i mervärdesskattedirektivet) som avser kreditgarantier. Även när medlemsstaterna tolkade transaktioner med kort av typen city card som beviljande av krediter och kreditgarantier hade de ändå möjlighet att, i enlighet med artikel 13.C b i sjätte direktivet (numera artikel 137.1 a i mervärdesskattedirektivet), medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av dessa transaktioner som annars var undantagna från skatteplikt. [13]

28. Det ursprungliga sättet att karaktärisera kort av typen city card i mervärdesskattehänseende tycks således ha varit att betrakta dem som undantagna från skatteplikt, med valfri återintegrering till tillämpningsområdet för skattepliktiga transaktioner. [14] Jag kommer att kalla detta alternativ för ”undantagsalternativet”.

29. Det andra alternativet, som jag kommer att kalla alternativet med ”full beskattning”, är att transaktioner med ett city card är belagda med mervärdesskatt. Utställaren av ett city card ska ta ut mervärdesskatt på försäljningen av kortet på grundval av hela det nominella värde som anges på kortet. [15] Varje enskild tjänst som tillhandahålls inom ramen för kortet är också föremål för mervärdesskatt. Det finns belägg för att den hänskjutande domstolen behandlade kort av typen city card på detta sätt i sin rättspraxis [16] innan 2016 års direktiv trädde i kraft. [17] Mervärdesskattekommitténs rapporter tyder på att en sådan karaktärisering av kort av typen city card har förekommit i praxis i vissa andra medlemsstater. [18]

30. Det tredje alternativet, som jag kommer att kalla vinstmarginalalternativet, innebär också att transaktioner med ett city card görs föremål för mervärdesskatt. Liksom med det andra alternativet ska mervärdesskatt tas ut på utställarens tillhandahållande av ett city card, men beskattningsunderlaget är inte kortets fulla nominella värde utan endast det belopp som kvarstår efter avdrag för det värde som betalats i ersättning för de tjänster som faktiskt tillhandahållits, den så kallade vinstmarginalen. [19] Mer specifikt samlar utställaren in information från de olika tillhandahållarna när väl kortet har använts och betalar ut ersättning för de tjänster som faktiskt har tillhandahållits. Mervärdesskatt ingår i denna ersättning och är inte avdragsgill. Därefter redovisar kortutställaren mervärdesskatt på skillnaden mellan den ersättning som erhållits för kortet och den ersättning som betalats ut för de transaktioner som faktiskt genomförts.

[12] Ibidem.

[13] Mervärdesskattekommittén, Guidelines resulting from the 10th meeting (Riktlinjer till följd av det tionde mötet), den 23–24 oktober 1980, XV/353/80, 1/2.

[14] Mervärdesskattekommittén, ”VAT Treatment of 'city cards'”, Information paper (”Behandling av kort av typen 'city card' i mervärdesskattehänseende”, Informationsdokument), den 3 april 2019, s. 4.

[15] Ibidem, s. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolens dom av den 18 oktober 2018 i mål nr 1980–18, Strömma Turism & Sjöfart AB, som finns tillgänglig i sammanfattning på engelska under rubriken ”Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not” i IBFD:s (International Bureau of Fiscal Documentation) databas.

[17] I artikel 2 i detta direktiv anges att medlemsstaterna ska införliva och tillämpa dess bestämmelser från och med den 1 januari 2019.

[18] Mervärdesskattekommittén, ”VAT Treatment of 'city cards'”, Information paper (”Behandling av kort av typen 'city card' i mervärdesskattehänseende”, Informationsdokument), den 3 april 2019, s. 8.

[19] Ibidem, s. 5.

31. Av ovanstående följer att kort av typen city card har behandlats på minst tre olika sätt i mervärdesskattehänseende.

32. Om kort av typen city card ska behandlas som vouchrar är, såsom jag kommer att visa, det tredje ”vinstmarginalalternativet” den enda korrekta metoden för mervärdesbeskattning, åtminstone vad gäller de kort som är utformade som flerfunktionsvouchrar. Det första ”undantagsalternativet”, som likställer ett city card med ett betalningsinstrument, skulle strida mot ett av ändamålen med 2016 års direktiv, vilket, såsom framgår av skäl 6 i direktivet, är att bättre skilja vouchrar från betalningsinstrument.[20] Det andra alternativet med ”full beskattning” skulle inte vara förenligt med den skatteordning som gäller för vouchrar, oavsett om det rör sig om enfunktions- eller flerfunktionsvouchrar. Även om detta beskattningsalternativ möjligen är det mest effektiva från skatteuppbördssynpunkt, skapar det en risk för dubbelbeskattning eller beskattning av varor eller tjänster som annars är skattebefriade (såsom exempelvis inträden till museer). Detta beskattningsalternativ skulle därför också strida mot ett annat ändamål med 2016 års direktiv, nämligen att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning genom att tydliggöra hur vouchrar ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Med ”vinstmarginalalternativet” kan dubbelbeskattning med framgång undvikas, även om det är något mer komplicerat att genomföra. För yrkesverksamma som är vana vid en sådan skatteordning, som vid första anblicken ibland kan te sig svår för en utomstående, visar den sig i slutändan ändå totalt sett inte vara så komplicerad att hantera.[21]

B. 2016 års direktiv

33. När det gäller metoderna för lagtolkning är lagstiftarens avsikt en faktor som måste beaktas, försåvitt den kan utläsas av själva texten eller av förarbetena och bakgrundsmaterialet.[22] Det är därför nödvändigt att se till logiken och strukturen i 2016 års direktiv och granska formuleringen av definitionen av begreppet voucher.

1. Logiken och strukturen i 2016 års direktiv

34. Ingressen till rättsakter kan ofta vara till hjälp då det gäller att förstå lagstiftarens motiv till att anta bestämmelser i rättsakten. Skäl 1 i 2016 års direktiv anger att ändringarna föreslogs därför att det inte var tillräcklig tydligt hur de befintliga mervärdesskattereglerna skulle tillämpas på vouchrar. Ett förtydligande var således nödvändigt för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar i de olika medlemsstaterna. Detta stöds av skälen 2 och 3, av vilka det framgår att lagstiftaren hade för avsikt att åstadkomma större tydlighet och enhetlighet i behandlingen av vouchrar. I de inledande skälen förklaras också avsikten att säkra att behandlingen av vouchrar överensstämmer med principerna om en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, och att ett sådant förtydligande bör bidra till att undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och till att minska risken för skatteflykt.

[20] För en utförligare diskussion om skillnaden mellan vouchrar och betalningsinstrument, se punkterna 45 och 53 i förevarande förslag till avgörande.

[21] För en sådan redogörelse, se Amand, C., ”Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019”, *La semaine fiscale*, nr 277, 20–26 mars 2017, s. 2.

[22] Se nyligen, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2021, Bundesrepublik Deutschland (Sammanhållning av familjer) (C-91/20, EU:C:2021:898, punkterna 49 och 52).

35. Det finns därför ingenting som tyder på att lagstiftaren haft för avsikt att införa en ny, särskild behandling av vouchrar som skiljer sig från den allmänna behandlingen av leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattehänseende.[23] Syftet var helt enkelt att klargöra vad den befintliga ”vanliga” behandlingen redan kräver vid tillämpning på vouchrar.

36. Eftersom de nya reglerna om vouchrar således inte utgör ett undantag från unionens allmänna skatteregler håller jag inte med Skatteverket och den italienska regeringen om att dessa regler måste tolkas snävt.

37. Artiklarna 30a, 30b och 73a infördes i det allmänna mervärdesskattedirektivet genom 2016 års direktiv för att klargöra mervärdesskatteordningen för vouchrar. De nya bestämmelsernas placering i det allmänna mervärdesskattedirektivet talar också för att dessa ändringar ska ses enbart som en justering av den redan befintliga lagstiftningen för tillämpning på vouchrar.

38. Artiklarna 30a och 30b ingår, som ett nytt kapitel 5 med rubriken *Gemensamma regler för kapitlen 1 och 3*, i den avdelning av mervärdesskattedirektivet som behandlar ”Beskattningsbara transaktioner”. Artikel 73a infördes i den avdelning av direktivet som behandlar ”Beskattningsunderlag”. I denna bestämmelse anges att den ska gälla ”utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73”. Den följer alltså den allmänna ordningen, men preciserar denna närmare vad avser flerfunktionsvouchrar.

2. Definitionen av voucher i mervärdesskattedirektivet

39. I artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet definieras en voucher som ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och som innehåller information om de varor eller tjänster för vilka vouchern kan användas som ersättning, alternativt information om de potentiella leverantörerna eller tillhandahållarna.

40. Det är värt att notera att denna definition inte inbegriper alla instrument som brukar kallas vouchrar.[24] Ett exempel på sådana instrument är *rabattvouchrar*. Dessa är undantagna från mervärdesskattedirektivets definition, även om de fanns med i det ursprungliga förslaget till 2016 års direktiv.[25] Såsom anges i skäl 4 i 2016 års direktiv var skälet till att rabattvouchrar undantogs att sådana instrument endast ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid förvärv av varor eller tjänster, men inte i sig kan användas för inlösen mot varor eller tjänster. Ett city card kan hursomhelst inte anses vara en voucher enbart på grund av att det brukar kallas voucher. För att anses vara en voucher måste det enligt artikel 30a i mervärdesskattedirektivet uppfylla två villkor.

41. De två villkor som anges i artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet är kumulativa.

[23] Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, s. 156, se ovan fotnot 10.

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

[25] I det ursprungliga förslaget fanns dock *rabattvoucher* med som en särskild kategori utöver *enfunktionsvoucher* och *flerfunktionsvoucher*. Se skäl 5 samt artikel 25 e och artikel 30a.1 i förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vad beträffar behandlingen av vouchrar (COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS)).

42. Det första villkoret är att instrumentet måste innefatta en skyldighet för leverantörer eller tillhandahållare att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

43. DSAB Destination Stockholm har i sitt yttrande till EU-domstolen insisterat på att det avgörande kriteriet för om ett instrument ska anses vara en voucher ligger i just detta villkor. Den italienska regeringen har emellertid gjort gällande att den grundläggande egenskapen hos en voucher är att den ger innehavaren rätt att erhålla varor eller tjänster, specificerade till sin kvantitet och beskaffenhet, från förutbestämda leverantörer och tillhandahållare.

44. Även om rätten att erhålla varor eller tjänster i utbyte mot en voucher vanligtvis är en del av sådana instrument, ansågs denna egenskap inte vara avgörande för definitionen av detta begrepp. I det ursprungliga förslaget föreskrevs i artikel 30a att med ”*voucher* avses ett instrument som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster”.[26] I den slutliga lydelsen av denna bestämmelse nämns likväl inte rätten att erhålla varor eller tjänster som en avgörande beståndsdel i en voucher, utan den är snarare inriktad på leverantörens eller tillhandahållarens skyldighet att godta detta instrument som ersättning.[27] Den italienska regeringens argument att rätten att erhålla varor eller tjänster är en grundläggande egenskap hos en voucher kan därför inte godtas.

45. Det andra villkoret för att ett instrument ska anses vara en voucher är att de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation. Det är allmänt vedertaget att det är dessa egenskaper som skiljer vouchrar från konventionella betalningsinstrument.[28]

46. Detta villkor är formulerat på ett alternativt sätt, så för att ett instrument ska anses vara en voucher räcker det att det står klart för vilka varor eller tjänster det kan användas som ersättning. Om varorna och tjänsterna inte är specificerade räcker det med att de leverantörer av varor eller de tillhandahållare av tjänster som är skyldiga att godta vouchern som ersättning är kända.

47. Definitionen av voucher i mervärdesskattedirektivet leder således till att ett instrument ska anses utgöra en voucher förutsatt att det uppfyller de två ovannämnda villkoren. Texten ger dock inget svar på frågan huruvida alla instrument som faktiskt uppfyller dessa två villkor nödvändigtvis ska behandlas som en voucher. Jag kommer att föreslå ett svar på den frågan i samband med min granskning av om kort av typen city card uppfyller de två villkoren i artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet.

[26] Ibidem.

[27] För en liknande tolkning av resultatet av lagstiftningsförfarandet, se Terra, B.J.M.; Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, ”7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher”.

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

C. Behandling av kort av typen city card i skattehänseende

48. Den omständigheten att det finns en mångfald av kort av typen city card [29] innebär inte att alla sådana kort automatiskt ska betraktas som vouchrar. Detta måste snarare bedömas från fall till fall. Endast de kort som uppfyller de kumulativa villkoren i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet ska anses vara vouchrar. [30]

49. Med hänsyn till vissa argument som framförts i parternas skriftliga yttranden är det å andra sidan värt att fråga sig om de kort av typen city card som faktiskt uppfyller de två villkoren i mervärdesskattedirektivet nödvändigtvis ska anses vara vouchrar. Kan det med andra ord finnas skäl för att inte behandla instrument som uppfyller alla kriterier för att klassificeras som en voucher som vouchrar i mervärdesskattehänseende och, i så fall, vilka är dessa skäl?

1. Kort av typen city card som vouchrar

50. Jag menar att man tryggt kan dra slutsatsen att majoriteten av kort av typen city card medför en skyldighet för de leverantörer och tillhandahållare som deltar i arrangemanget att godta dem som ersättning. Därmed uppfyller de vanligtvis det första villkoret. När det gäller Stockholms city card framgår det av begäran om förhandsavgörande att de aktörer som bedriver museiverksamhet eller erbjuder andra attraktioner eller transporttjänster och som deltar i kortarrangemanget är skyldiga att godta kortet i utbyte mot tjänster. Detta gäller dock endast under kortets giltighetstid och inom kortets maximala värdegräns (som är mycket högre än det pris kortet betingar).

51. I detta avseende anser jag inte att det gör någon skillnad om tillhandahållaren måste godta kortet som ersättning endast en gång eller varje gång kortinnehavaren vill nyttja det för samma tjänst. Det väsentliga är att kortet måste godtas minst en gång. Arrangemanget med att tillhandahållaren kan neka att släppa in kortinnehavaren mer än en gång (men frivilligt kan erbjuda sig att släppa in kortinnehavaren ytterligare gånger), vilket är fallet med Stockholms city card, är därför inte oförenligt med det första villkoret, eftersom leverantören fortfarande är skyldig att godta kortet minst en gång.

52. Skatteverket har anfört ytterligare två skäl till varför Stockholms city card inte bör betraktas som en voucher. Skatteverket har, för det första, gjort gällande att kortet inte redovisar hur det successivt minskar i värde uttryckt i kronor, vilket innebär att kortinnehavaren inte kan veta vilket belopp som kvarstår på kortet efter varje nyttjande, och, för det andra, att den obegränsade tillgången till transporttjänster som ingår i kortet är att betrakta som ett abonnemang och inte som en voucher.

53. Ett kort vars värde minskar med varje nyttjande liknar begreppsmässigt ett betalningsinstrument. Detta till trots är syftet med 2016 års direktiv att skilja vouchrar från betalningsinstrument. [31] Det är därför inte nödvändigt, eller faktiskt ens förenligt med syftet med detta direktiv, att införa ett villkor som inspirerats av egenskaper hos betalningsinstrument i definitionen av vouchrar. Detta innebär inte att instrument vars värde minskar med varje nyttjande inte kan betecknas som vouchrar. Detta kan emellertid inte betraktas som ett villkor.

[29] För en icke uttömmande förteckning över europeiska städer som erbjuder sådana kort och deras innehåll, se https://welovecitycards.com/.

[30] Detta bekräftas av den omständigheten att mervärdesskattekommittén inte kunde komma till ett övergripande beslut i frågan om hur kort av typen city card skulle behandlas i mervärdesskattehänseende. Mervärdesskattekommittén, ”Working Paper No 987, Minutes” (”Arbetsdokument nr 987, Protokoll”), den 2 december 2019, s. 5.

[31] Skäl 6 i 2016 års direktiv.

Det räcker att vouchern, inom den övre värdegränsen, måste godtas som ersättning för de tjänster som ingår däri. Den omständigheten att det city card som är omtvistat i det nationella målet inte visar kortinnehavaren hur stort värde som kvarstår på kortet utesluter därför inte att det betecknas som en voucher.

54. Den andra invändning som anförts av Skatteverket är att vissa aspekter av ifrågavarande city card liknar ett abonnemang, vilket medför att kortet inte kan behandlas som en voucher. När det gäller abonnemang (såsom exempelvis ett medlemskap i ett gym eller ett kort eller pass avseende transporttjänster för en dag, en månad eller liknande tidsramar) är transaktionen redan genomförd och den beskattningsbara prestationen redan känd vid tidpunkten för överföringen av abonnemangsavgiften. Så är inte fallet med kort av typen city card som används som vouchrar. Ett city card erbjuder endast innehavaren en möjlighet att abonnera på transporttjänster. Den beskattningsbara transaktionen genomförs därför först när (och om) kortet används för offentliga transporttjänster. Vid successiva fullgörelseavtal är själva prestationen dessutom inte en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet. Ett city card ändrar inte detta. Om kortinnehavare utnyttjar den möjlighet som kortet ger att skaffa ett respass, kommer tillhandahållandet av detta abonnemang att beskattas, men inte det efterföljande fortgående tillhandahållandet av tjänsterna (som exempelvis varje bussresa).

55. Det faktum att ett city card ger kortinnehavaren möjlighet att använda det som ersättning för ett respass, som är en tjänst med egna mervärdesskatteregler, hindrar därför inte att det klassificeras som en voucher och det strider inte heller mot den skatteordning som gäller för sådana abonnemang.

56. Vad beträffar det andra villkoret i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet, nämligen att de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste vara kända, framgår det även av begäran om förhandsavgörande att kortet och den tillhörande dokumentationen klart och tydligt förtecknar de deltagande arrangörerna samt de tjänster som kan lösas in.

57. Skatteverket har icke desto mindre hävdat att ifrågavarande city card inte kan betecknas som en voucher eftersom det på grund av den begränsade giltighetstiden är omöjligt för en genomsnittskonsument att utnyttja alla tjänster som kortet innefattar. Ändå finns det ingenting i definitionen av begreppet *voucher* som kräver att alla relevanta tjänster (eller varor) måste lösas in för att ett instrument ska anses vara en voucher. Instrument som gör det möjligt att lösa in alla förtecknade varor och tjänster (exempelvis butikskuponger) är verkligen vouchrar om de måste godtas som ersättning. Det är emellertid inte något villkor för att ett instrument ska anses vara en voucher att alla varor och tjänster måste lösas in. [32] Det är tvärtom så, såsom har förklarats ovan, [33] att den del av definitionen av *voucher* där det angavs att den medför en rätt att erhålla leverans av förtecknade varor eller tjänster inte togs med i den slutliga versionen av 2016 års direktiv. Detta är ytterligare ett argument för tolkningen att lagstiftaren inte ville ställa som villkor att alla tjänster måste utnyttjas för att instrumentet ska kunna behandlas som en voucher. Det faktum att den korta giltighetstiden på kort av typen city card vanligtvis inte tillåter kortinnehavarna att använda alla de uppräknade tjänsterna påverkar därför inte slutsatsen att ett city card ska anses vara en voucher i mervärdesskattehänseende.

[32] Om vouchern inte löses in över huvud taget, det vill säga om innehavaren inte börjar använda den alls under den period då vouchern kan aktiveras, så är bestämmelserna om vouchrar inte tillämpliga. Detta framgår av skäl 12 i 2016 års direktiv, som har följande lydelse: ”Detta direktiv omfattar inte situationer där en flerfunktionsvoucher inte löses in av slutkonsumenten under dess giltighetsperiod och den ersättning som erhållits för en sådan voucher behålls av säljaren.”

[33] Se punkt 44 i förevarande förslag till avgörande.

58. Skillnaden mellan det fulla värdet av alla tjänster som ingår i ett kort och dess nominella värde är förståelig med tanke på marknadsföringsdimensionen av vouchrar i största allmänhet, [34] och av kort av typen city card i synnerhet. [35] Den italienska regeringen har uttryckt en oro för att kortets korta giltighetstid inte gör det möjligt att fullt ut utnyttja alla tjänster och kan inverka på kortets attraktionskraft för turister. [36] Detta påverkar emellertid inte behandlingen av sådana kort i mervärdesskattehänseende.

59. Eftersom frågan har aktualiserats inför den hänskjutande domstolen och i flera yttranden som ingetts till EU-domstolen, anser jag det också vara nödvändigt att bedöma hur skäl 5 i 2016 års direktiv påverkar godtagandet av kort av typen city card som vouchrar. Skäl 5 har följande lydelse: ”Bestämmelserna för vouchrar bör inte medföra någon förändring av behandlingen i mervärdesskattehänseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografer och museer samt frimärken eller liknande.”

60. Syftet med detta skäl är enligt min mening att klargöra att möjligheten att förvärva biljetter, frimärken eller liknande med hjälp av en voucher inte bör påverka den mervärdesskattesats som gäller för sådana biljetter, av vilka vissa är undantagna från skatteplikt medan andra omfattas av reducerade skattesatser. [37] Vouchern skapar endast en möjlighet att förvärva en biljett och en skyldighet för tillhandahållaren av en sådan biljett att godta vouchern som ersättning. Detta påverkar inte på något sätt den mervärdesskatteordning som gäller för sådana biljetter. Om en biljett är mervärdesskattebefriad ska mervärdesskatt inte tas ut, oavsett om tillhandahållaren har godtagit pengar, något annat betalningsinstrument eller en voucher som ersättning.

61. Det enda skälet till att ett instrument som uppfyller de två villkoren i mervärdesskattedirektivet inte bör behandlas som en voucher är enligt min mening om detta förhindrar den särskilda behandlingen i mervärdesskattehänseende av tillhandahållandet av en tjänst för vilket instrumentet måste godtas som ersättning. Som jag kommer att visa i den sista delen av mitt förslag till avgörande, påverkas inte den särskilda behandlingen i mervärdesskattehänseende av varor och tjänster som ingår i denna voucher, och som ska behandlas på ett förmånligare sätt i mervärdesskattehänseende, av att ett city card, som i egenskap av flerfunktionsvoucher i beskattningshänseende omfattas av ”vinstmarginalalternativet”, behandlas som en voucher.

62. Mot bakgrund av allt vad som anförts ovan anser jag att ett city card, såsom det som är omtvistat i det nationella målet, uppfyller båda villkoren i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet och följaktligen ska betraktas som en voucher i mervärdesskattehänseende.

2. Ett city card som ”flerfunktionsvoucher”

63. Om ett city card ska betraktas som en voucher, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det rör sig om en enfunktionsvoucher eller en flerfunktionsvoucher.

[34] Bijl, J.B.O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, se ovan fotnot 24.

[35] Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., och Faron, A., ”Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities”, *Management Sciences*, 2018, vol. 23(2), s. 19–28.

[36] Ibidem, s. 27.

[37] Biljetterna i sig skulle möjligen kunna betraktas som vouchrar. I viss litteratur bekräftas att det är svårt att skilja en enfunktionsvoucher från en biljett (Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, s. 154, se ovan fotnot 9, och Terra, B.J.M., Terra, E.T., ”The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers”, World Journal of VAT/GST Law, 2017, s. 30). Samma författare hävdar, främst till följd av EU-domstolens dom av den 23 december 2015, Air France-KLM och Hop!-Brit Air (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841), och ordalydelsen i skäl 5 i 2016 års direktiv, att biljetter inte är vouchrar. Denna fråga är dock inte relevant för förevarande mål om förhandsavgörande.

64. Artikel 30a i mervärdesskattedirektivet skiljer mellan två typer av voucher: *enfunktionsvoucher* och *flerfunktionsvoucher*. En *flerfunktionsvoucher* definieras negativt som en voucher som inte uppfyller villkoren för en *enfunktionsvoucher*.

65. Enligt artikel 30a.2 i mervärdesskattedirektivet avses med *enfunktionsvoucher* en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, *och* den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern.[38] Av detta följer att dessa villkor är kumulativa och framför allt att de innebär att det vid tidpunkten för utställandet av en enfunktionsvoucher måste vara klarlagt hur den ska behandlas i mervärdesskattehänseende.

66. När det gäller ett city card, eller i vart fall ett city card av den typ som är omtvistad i det nationella målet, står det klart att det vid tidpunkten för förvärvet av kortet är okänt vilka tjänster som kommer att tillhandahållas. I det ögonblicket är det således även okänt vilken mervärdesskattesats som kommer att vara tillämplig. Ett sådant city card är därför inte en enfunktionsvoucher. Eftersom kortet emellertid är en voucher måste det klassificeras som en flerfunktionsvoucher.

3. Beskattning av ett city card som flerfunktionsvoucher

67. Det återstår att förklara hur transaktioner som genomförs med nyttjande av ett city card ska redovisas, och av vem.

68. I artiklarna 30b och 73a i mervärdesskattedirektivet regleras hur mervärdesskatt ska åsättas flerfunktionsvouchrar, såsom kort av typen city card.

69. Det är särskilt värdefullt att gå igenom den konkreta tillämpningen av mervärdesskattereglerna på vouchrar när det gäller kort av typen city card. Jag kommer därför att bedöma vilka transaktioner som ingår i arrangemanget som är beskattningsbara och vid vilken tidpunkt, samt beskattningsunderlaget, eftersom det sistnämnda var en av de faktorer som Skatterättsnämnden beaktade då den drog slutsatsen att kort av typen city card, såsom det som är omtvistat i det nationella målet, inte faller inom tillämpningsområdet för begreppet *voucher*.

70. I enlighet med artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt på flerfunktionsvouchrar tas ut vid tidpunkten för den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna, vilket medför att överlåtelser av vouchern som sker innan den löses in inte ska vara föremål för mervärdesskatt. Detta beror på att inte all information som är relevant i mervärdesskattehänseende är känd vid tidpunkten för förvärvet av ett city card.[39] Eftersom mervärdesskatt är en skatt på faktiska leveranser av varor och faktiska tillhandahållanden av tjänster är det när det gäller flerfunktionsvouchrar omöjligt att veta vilka av de varor och tjänster som en sådan voucher omfattar som faktiskt kommer att levereras och tillhandahållas.

71. Ett city card ställs vanligen ut av en annan beskattningsbar person än den som tillhandahåller de tjänster för vilka kortet ska godtas som ersättning. Eftersom kortutställaren erhåller ersättning från kortinnehavaren för överlåtelsen av en voucher uppstår frågan huruvida denna transaktion bör beskattas som en separat tjänst. I annat fall skulle en del av de transaktioner som kan

[38] Min kursivering.

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

hänföras till arrangemanget kunna förbli obeskattade. Som jag kommer att visa medför det beskattningsalternativ som beskrivs som ”vinstmarginalalternativet” i punkt 32 i förevarande förslag till avgörande att det blir möjligt att beskatta alla berörda transaktioner och undvika dubbelbeskattning.

72. Det följer enligt min mening av en jämförelse mellan artiklarna 30b.2 och 73a i mervärdesskattedirektivet att det är en sådan ordning som måste gälla. I den förstnämnda bestämmelsen stadgas att ”[n]är en överlåtelse av en flerfunktionsvoucher görs av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som utför den transaktion som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket ska allt tillhandahållande av tjänster som kan identifieras, såsom distributions- eller marknadsföringstjänster, vara föremål för mervärdesskatt”. I den sistnämnda bestämmelsen föreskrivs att ”beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher [ska] motsvara den ersättning som betalas för vouchern”.

73. En ordning där mervärdesskatt redovisas för varje leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster uppfyller kravet på att beskattningsunderlaget ska motsvara den ersättning som erhållits för en voucher om värdet av de varor och tjänster som i praktiken löses in når upp till det pris som betalats för vouchern. [40] Om värdet av alla tjänster som i praktiken löses in är lägre än det pris som betalats för vouchern, ska dock även mellanskillnaden vara föremål för mervärdesskatt. Detta belopp ska enligt artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet betraktas som ersättning för distributions- eller marknadsföringstjänster, och kortutställaren ska redovisa mervärdesskatt på denna ”vinstmarginal”.

74. Denna typ av ordning är inte ny i mervärdesskattedirektivet. Den är till exempel tillämplig på beskattning av resebyråer (enligt artikel 306 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet), [41] för vilken beskattningsunderlaget grundas på resebyråns vinstmarginal (artikel 308 i mervärdesskattedirektivet).

75. Då kort av typen city card behandlas som flerfunktionsvouchrar kräver mervärdesskattedirektivet således att de beskattas i enlighet med vinstmarginalalternativet, eftersom denna skatteordning tillgodoser de grundläggande principerna för mervärdesskatt. På så sätt undviks både dubbelbeskattning och utebliven beskattning. Detta är ytterligare ett skäl som talar för tolkningen att kort av typen city card är flerfunktionsvouchrar. Denna lösning tillgodoser syftet med 2016 års direktiv, eftersom den tydliggör vilket som är det korrekta sättet att beskatta kort av typen city card genom att eliminera alla utom ett av de alternativ som används i praktiken. Även de som är verksamma inom mervärdesskatteområdet förefaller godkänna en sådan lösning. [42]

76. Det skulle emellertid kunna leda till dubbelbeskattning om den italienska regeringens förslag skulle vinna stöd – vilket var den lösning som den hänskjutande domstolen valde i sin rättspraxis före antagandet av 2016 års direktiv, [43] vilken innebar en parallell beskattning av hela den ersättning som erhållits i utbyte mot ett city card och varje faktisk leverans av varor eller varje

[40] Kortutställaren betalar för varje leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som faktiskt görs, och priset för sådana leveranser och tillhandahållanden inbegriper även mervärdesskatt (såvida inte varan eller tjänsten är undantagen från skatteplikt). Utställaren kan inte dra av den mervärdesskatt som är inkluderad i detta pris som sin ingående skatt.

[41] Vilket, enligt min mening, uppvisar många likheter med de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Se, på den punkten, dom av den 13 oktober 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Se punkt 32 i förevarande förslag till avgörande och där angiven litteratur.

[43] Se, beträffande den saken, fotnot 16 i förevarande förslag till avgörande.

faktiskt tillhandahållande av tjänster som gjorts.[44] Att välja detta alternativ med ”full beskattning”[45] skulle, såsom kommissionen har hävdat, kunna snedvrida behandlingen i mervärdesskattehänseende av transport- eller inträdesbiljetter. Det var just detta som lagstiftaren ville undvika.[46]

77. Om sammanfattningsvis ett city card betraktas som en flerfunktionsvoucher och beskattas enligt en skatteordning som grundas på ”vinstmarginalalternativet” närhelst kortutställaren är en annan än leverantörerna av varor och tillhandahållarna av tjänster, så erbjuder detta en heltäckande, enhetlig, öppen och neutral skatteordning. Med hänsyn till att det city card som är omtvistat i det nationella målet förefaller uppfylla båda de i mervärdesskattedirektivet föreskrivna villkoren för att ett instrument ska kunna behandlas som en voucher, ska kortet behandlas som en flerfunktionsvoucher i mervärdesskattehänseende.

V. Förslag till avgörande

78. Jag föreslår följaktligen att EU-domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) på följande sätt:

Ett kort som leverantörer och tillhandahållare är skyldiga att godta som ersättning för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som omfattas av kortet till kortinnehavaren på en viss plats, under en begränsad tid och upp till ett visst värde, faller inom tillämpningsområdet för begreppet *voucher* i den mening som avses i artikel 30a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Detta gäller även om alla tjänster som ett sådant kort innefattar inte kan utnyttjas inom en viss tid av en genomsnittskonsument. Ett sådant kort ska anses vara en *flerfunktionsvoucher* i den mening som avses i samma bestämmelse, närhelst den mervärdesskatt som ska betalas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka det föreligger en skyldighet att godta kortet som ersättning inte är känd vid tidpunkten för överlåtelsen av kortet.

[44] Se mitt förslag till avgörande i målet GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, punkt 53), föredraget den 27 januari 2022.

[45] Se punkterna 29 och 32 i förevarande förslag till avgörande.

[46] Skäl 5 i 2016 års direktiv.