Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
T. ĆAPETA
van 24 februari 2022 [1]

Zaak C-637/20

Skatteverket
tegen
DSAB Destination Stockholm AB

[verzoek van de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastbare handelingen – Stadspas – Richtlijn (EU) 2016/1065 – Begrip ‚voucher'"

I. Inleiding

1. Vouchers zijn tegenwoordig in verschillende soorten en maten verkrijgbaar (bijvoorbeeld in de vorm van cadeaubonnen en prepaidkaarten die in verschillende verkooppunten kunnen worden gebruikt). Zij zijn voor consumenten relatief eenvoudig te gebruiken, maar zijn complexe instrumenten gebleken voor zover het erom gaat te bepalen hoe zij vanuit btw-oogpunt dienen te worden behandeld. [2] In 2016 heeft de Uniewetgever bijgevolg wijzigingen [3] in richtlijn 2006/112/EG (hierna: „btw-richtlijn") [4] ingevoerd teneinde de toepassing van btw op vouchers te verduidelijken. [5] In de onderhavige zaak wordt het Hof gevraagd duidelijkheid te verschaffen over deze wijzigingen.

2. Met zijn prejudiciële verwijzing verzoekt de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) om verduidelijking van het begrip „voucher" in de zin van artikel 30 bis van de btw-richtlijn. Deze verduidelijking moet hem in staat stellen te beslissen over de btw-behandeling van de stadspas die aangeboden wordt aan bezoekers van de stad Stockholm.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zoals blijkt uit mijn conclusie in de zaak GE Aircraft Engine Services (C-607/20, EU:C:2022:63).

3 Zie richtlijn 2016/1065 van 27 juni 2016 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft (PB 2016, L 177, blz. 9) (hierna: „richtlijn van 2016").

4 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

5 Zie in die zin overwegingen 1, 3 en 8 van de richtlijn van 2016.

II. Toepasselijke bepalingen

3. Richtlijn 77/388/EEG[6] is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken door de btw-richtlijn.

4. De werkingssfeer van de btw-richtlijn wordt omschreven in artikel 2, lid 1, ervan. In deze bepaling wordt onder c) vastgesteld dat „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan de btw zijn onderworpen.

5. Volgens artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „levering van goederen" beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken", terwijl volgens artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn als „dienst" wordt beschouwd „elke handeling die geen levering van goederen is".

6. Volgens artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn wordt onder „voucher" verstaan een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten te aanvaarden en waarbij de te verrichten goederenleveringen of diensten, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, vermeld staan op het instrument zelf of in de bijbehorende documentatie, inclusief de voorwaarden voor het gebruik van het instrument.

7. In artikel 30 bis, punt 2, van die richtlijn wordt onder „voucher voor enkelvoudig gebruik" verstaan een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, alsmede het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde btw, bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher. Daarentegen bepaalt artikel 30 bis, punt 3, dat onder „voucher voor meervoudig gebruik" alle vouchers, uitgezonderd vouchers voor enkelvoudig gebruik, worden verstaan.

8. In artikel 30 ter, lid 2, van de btw-richtlijn is bepaald dat de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een door de verrichter van de goederenlevering of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik overeenkomstig artikel 2 aan btw is onderworpen, terwijl elke voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan btw onderworpen is. Artikel 30 ter, lid 2, tweede alinea, benadrukt dat „[i]ndien de voucher voor meervoudig gebruik wordt overgedragen door een belastingplichtige die niet de belastingplichtige is die overeenkomstig de eerste alinea de aan btw onderworpen handeling verricht, [...] alle vormen van dienstverrichting, zoals verspreidings- of promotiediensten, onderworpen [zijn] aan btw".

9. Volgens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

10. Artikel 73 bis van die richtlijn bepaalt dat, onverminderd artikel 73, de maatstaf van heffing voor de met betrekking tot een voucher voor meervoudig gebruik verrichte goederenlevering of dienst gelijk is aan de tegenprestatie die betaald is voor de voucher of, bij ontstentenis van

[6] Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977 L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn").

informatie over die tegenprestatie, de op de voucher voor meervoudig gebruik zelf of in de bijbehorende documentatie vermelde monetaire waarde, verminderd met het btw-bedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten.

11. De artikelen 30 bis, 30 ter en 73 bis zijn ingevoerd bij richtlijn (EU) 2016/1065. De relevante overwegingen van die richtlijn luiden als volgt:

„(1) Bij [de btw-richtlijn] zijn regels vastgesteld met betrekking tot het tijdstip en de plaats van de levering van goederen en diensten, de maatstaf van heffing, de verschuldigdheid van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en het recht op aftrek. Deze regels zijn evenwel onvoldoende duidelijk of uitgebreid om een consistente btw-behandeling van handelingen met vouchers te garanderen, hetgeen ongewenste gevolgen heeft voor het goede functioneren van de interne markt.

(2) Teneinde een duidelijke en uniforme behandeling te garanderen, het beginsel in acht te nemen dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, en om inconsistenties, verstoring van de mededinging, dubbele heffing of niet-heffing te voorkomen en het risico van belastingontwijking te beperken, dienen er specifieke regels te worden vastgesteld voor de btw-behandeling van vouchers.

(3) Gezien de nieuwe regels aangaande de plaats van levering voor diensten op het gebied van telecommunicatie, radio- en televisieomroepen en elektronisch aangeleverde diensten, die met ingang van 1 januari 2015 van toepassing zijn, moet er een gemeenschappelijke oplossing komen voor vouchers, opdat er geen discrepanties ontstaan inzake vouchers die tussen lidstaten worden geleverd. Te dien einde is het van essentieel belang dat regels worden vastgesteld ter verduidelijking van de btw-behandeling van vouchers.

(4) Deze regels dienen uitsluitend gericht te zijn op vouchers die voor goederen of diensten kunnen worden ingewisseld. Instrumenten die de houder het recht geven op een korting bij de aankoop van goederen of diensten, maar geen recht op het ontvangen van zulke goederen of diensten, dienen evenwel niet onder deze regels te vallen.

(5) De bepalingen betreffende vouchers mogen niet leiden tot wijzigingen in de btw-behandeling van vervoerbewijzen, toegangskaartjes voor bioscopen en musea, postzegels en dergelijke.

(6) Om duidelijk te maken wat voor btw-doeleinden onder een voucher wordt verstaan en wat vouchers van betaalmiddelen onderscheidt, is het nodig om vouchers, die een fysieke of elektronische vorm kunnen aannemen, te definiëren en de inherente kenmerken ervan te onderkennen, en dan vooral de aard van het in een voucher belichaamde recht en de verplichting om de voucher als tegenprestatie voor een goederenlevering of een dienst te aanvaarden.”

III. Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

12. Verzoekster in het hoofdgeding, DSAB Destination Stockholm, geeft stadspassen uit en verkoopt deze aan bezoekers van Stockholm (Zweden).

13. Volgens de verwijzingsbeslissing verleent deze pas de houder ervan het recht om gedurende een beperkte periode en tot een bepaalde waarde toegang te krijgen tot een zestigtal attracties, zoals bezienswaardigheden en musea. Gedurende de geldigheid van de pas hebben pashouders tevens onbeperkt toegang tot vervoersdiensten, alsmede de mogelijkheid om deel te nemen aan toeristische excursies aangeboden door verschillende hop-on-hop-off-bussen of -boten.

14. De diensten waarvoor de pas kan worden gebruikt zijn ofwel onderworpen aan de btw, waarbij verschillende tarieven kunnen gelden, ofwel vrijgesteld van btw. Door de pas tegen een speciale paslezer te houden kan de pashouder, zonder verdere kosten, gebruikmaken van de pas. Krachtens een met de uitgever van de pas gesloten overeenkomst ontvangt de aanbieder van de dienst een vergoeding voor elke toegang of elk gebruik. Met uitzondering van vervoersdiensten, waarvan onbeperkt gebruikgemaakt kan worden, is de aanbieder van een dienst niet verplicht om de pashouder meer dan één keer toe te laten. De uitgever van de pas garandeert geen minimumaantal bezoekers. Zodra de waardelimiet van de pas is bereikt, is deze niet langer geldig.

15. Van de stadspas voor Stockholm zijn verschillende versies beschikbaar met een verschillende geldigheidsduur en uiteenlopende waardelimieten. Een pas voor een volwassene met een geldigheidsduur van 24 uur kost 669 SEK (ongeveer 65 EUR). Tijdens de geldigheidsduur kan de houder de pas als betaalmiddel voor diensten gebruiken tot een plafond van 1 800 SEK (ongeveer 175 EUR). De geldigheidsduur gaat in zodra de pas voor het eerst wordt gebruikt en de pas moet binnen één jaar na aankoop worden gebruikt.

16. Verzoekster in het hoofdgeding heeft de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale vraagstukken, Zweden) verzocht om een ruling teneinde bevestiging te verkrijgen dat een dergelijke stadspas een voucher voor meervoudig gebruik vormt.

17. Deze commissie heeft echter vastgesteld dat dit niet het geval is. Volgens haar blijkt uit de definitie van „voucher”, gelezen in samenhang met de bepalingen betreffende de berekening van de maatstaf van heffing, dat een voucher een bepaalde nominale waarde moet hebben of betrekking moet hebben op bepaalde gespecificeerde leveringen van goederen en diensten. Haars inziens moet uit een voucher duidelijk blijken wat er in ruil daarvoor verkregen kan worden, ook al kan er in het geval van een voucher voor meervoudig gebruik onzekerheid bestaan over bijvoorbeeld het btw-tarief of het land waar de btw wordt geheven.

18. Het geschil tussen de Skatteverk (belastingdienst, Zweden) en DSAB Destination Stockholm met betrekking tot deze ruling is thans aanhangig bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden).

19. Partijen zijn het hoofdzakelijk oneens over de vraag of de stadspas überhaupt als een voucher dient te worden beschouwd. Volgens de belastingdienst is de litigieuze pas geen voucher, omdat hij een hoge waardelimiet en een korte geldigheidsduur heeft, waardoor het zeker is dat de gemiddelde consument geen volledig gebruik van de pas zal maken.

20. Volgens DSAB Destination Stockholm is de pas wel een voucher, aangezien de aanbieders van de diensten verplicht zijn deze als tegenprestatie te aanvaarden.

21. De verwijzende rechter wijst erop dat de bepalingen van de btw-richtlijn die betrekking hebben op vouchers relatief nieuw zijn en dat zij van toepassing zijn op vouchers die na 31 december 2018 zijn uitgegeven.[7] Daarnaast zet hij uiteen dat de vraag hoe dit soort passen moet worden behandeld, voorwerp van discussies is geweest in het btw-comité van de Europese Unie[8], zonder dat hierover overeenstemming is bereikt.[9] Tot slot merkt hij op dat het Hof nog niet de gelegenheid heeft gehad om een standpunt in te nemen over de uitlegging van de begrippen „voucher" en „voucher voor meervoudig gebruik".

22. In die omstandigheden heeft de Högsta förvaltningsdomstol de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Dient artikel 30 bis van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat een pas zoals die waar het in de onderhavige zaak om gaat, die de houder ervan het recht geeft om gedurende een beperkte tijd en tot een bepaald bedrag op een bepaalde plaats gebruik te maken van verschillende diensten, een voucher is en, zo ja, gaat het dan om een voucher voor meervoudig gebruik?"

23. Schriftelijke opmerkingen zijn bij het Hof ingediend door DSAB Destination Stockholm, de Zweedse belastingdienst, de Italiaanse regering en de Europese Commissie.

IV. Analyse

24. De verwijzende rechter wenst in de eerste plaats te vernemen hoe het begrip „voucher", dat bij de richtlijn van 2016 in de btw-richtlijn is opgenomen, dient te worden uitgelegd. Deze uitlegging is noodzakelijk om de verwijzende rechter in staat te stellen te beoordelen of de stadspas voor Stockholm onder dit begrip valt. Indien de pas daadwerkelijk een voucher is, wenst de verwijzende rechter in de tweede plaats verduidelijking van het begrip „voucher voor meervoudig gebruik".

25. Om deze vragen te beantwoorden, zal ik als volgt te werk gaan. Ten eerste zal ik, om uit te leggen waarom deze vraag überhaupt is gerezen, een historische terugblik geven op de btw-behandeling van stadspassen vóór de vaststelling van de richtlijn van 2016. Vervolgens zal ik de wetgevende context en de daaruit voortvloeiende regels die hebben geleid tot de wijzigingen van de btw-richtlijn behandelen om te bepalen wat wordt verstaan onder het begrip „voucher". Tot slot zal ik een antwoord geven op de vraag of stadspassen vanuit btw-oogpunt als vouchers kunnen worden aangemerkt.

7 Partijen in het hoofdgeding zijn het erover eens dat de vraag betrekking heeft op het gebruik van stadspassen vanaf 1 januari 2019, en het prejudiciële verzoek bevat geen aanwijzingen die op het tegendeel duiden.

8 Artikel 398, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt: „Er wordt een raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde ingesteld, ‚btw-comité' genoemd."

9 Btw-comité, „VAT Treatment of ‚city cards'", *Information Paper*, 3 april 2019; „Working Paper No 983, New Legislation", 13 november 2019; „Working Paper No 987, Minutes", 2 december 2019.

A. Btw-behandeling van stadspassen vóór de vaststelling van de richtlijn van 2016

26. Het Hof is nooit verzocht om zich uit te spreken over de btw-behandeling van stadspassen, maar dit neemt niet weg dat zowel de belastingdiensten als de rechterlijke instanties van de lidstaten het Unierecht hebben toegepast op de btw-behandeling van dergelijke passen. Uit nationale onderzoeksverslagen, zoals beschreven in de rechtsleer [10] en in de documentatie van het btw-comité [11], blijkt echter dat het Unierecht op verschillende manieren is toegepast.

27. Uit de verslagen van het btw-comité [12] volgt dat stadspassen uit btw-oogpunt hoofdzakelijk op drie manieren zijn behandeld. De eerste manier bestond erin om stadspassen vrij te stellen van btw. De transactie tussen de uitgevende instantie en de pashouder was vrijgesteld op grond van artikel 13, B, onder d), punt 1, van de Zesde richtlijn [thans artikel 135, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn], waarbij zij werd ingedeeld als een verlening van krediet. De transactie tussen de uitgevers van de passen en de aanbieders van diensten was ook vrijgesteld, maar dan op grond van artikel 13, B, onder d), punt 2, van de Zesde richtlijn [thans artikel 135, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn], dat betrekking heeft op borgtochten. Zelfs wanneer lidstaten transacties met stadspassen aanmerkten als een verlening van krediet en borgtocht, hadden zij nog steeds de mogelijkheid op grond van artikel 13, C, onder b), van de Zesde richtlijn [thans artikel 137, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn] om aan belastingplichtigen het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen voor die anderszins van btw vrijgestelde handelingen. [13]

28. Vrijstelling, met de mogelijkheid om voor belastingheffing te kiezen, lijkt dus de eerste manier te zijn geweest waarop stadspassen vanuit btw-oogpunt werden behandeld. [14] Ik zal deze optie de „vrijstellingsoptie" noemen.

29. Volgens de tweede optie, die ik de „volledige-belastingoptie" zal noemen, zijn transacties met een stadspas onderworpen aan btw. De uitgever van een stadspas moet btw in rekening brengen op de verkoop van de pas op basis van het volledige nominale bedrag dat vermeld staat op die pas. [15] Elke afzonderlijke dienst die in het kader van het gebruik van de pas wordt verricht, is ook onderworpen aan btw. Het staat vast dat de verwijzende rechter in zijn rechtspraak [16] stadspassen vóór de toepassing van de richtlijn van 2016 [17] op die manier heeft behandeld. De verslagen van het btw-comité suggereren dat stadspassen in de praktijk in sommige andere lidstaten op die manier zijn behandeld. [18]

30. Volgens de derde optie, die ik de „winstmargeoptie" zal noemen, zijn transacties met een stadspas ook aan btw onderworpen. Net als bij de tweede optie wordt btw ook geheven op de verkoop van de stadspas door de uitgever, maar de maatstaf van heffing is niet de volledige nominale waarde van de pas, maar enkel het bedrag dat overblijft na aftrek van het bedrag dat als vergoeding is betaald voor de daadwerkelijk geleverde diensten, de zogenaamde

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

[11] Btw-comité, „VAT Treatment of ‚city cards'", *Information Paper*, 3 april 2019.

[12] Ibid.

[13] Btw-comité, „Guidelines resulting from the 10th meeting", 23-24 oktober 1980, XV/353/80, 1/2.

[14] Btw-comité, „VAT Treatment of ‚city cards'", *Information Paper*, 3 april 2019, blz. 4.

[15] Ibid., blz. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18 oktober 2018, zaak nr. 1980-18; een Engelse samenvatting is beschikbaar onder de titel „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not", in de IBFD- gegevensbank.

[17] Artikel 2 van die richtlijn geeft aan dat haar bepalingen van toepassing zijn vanaf 1 januari 2019.

[18] Btw-comité, „VAT Treatment of ‚city cards'", *Information Paper*, 3 april 2019, blz. 8.

winstmarge.[19] Meer bepaald verzamelt de uitgevende instantie, zodra de pas is gebruikt, informatie van de verschillende aanbieders en betaalt zij een vergoeding voor de daadwerkelijk geleverde diensten. In die vergoeding is btw inbegrepen en deze is niet aftrekbaar. Vervolgens betaalt de uitgever van de pas de btw over het verschil tussen de ontvangen vergoeding voor de pas en de vergoeding die hij heeft betaald voor de daadwerkelijk verrichte handelingen.

31. Uit het voorgaande volgt dat stadspassen vanuit btw-oogpunt op minstens drie verschillende manieren zijn behandeld.

32. Zoals ik zal aantonen, is – in het geval dat stadspassen worden behandeld als vouchers – slechts de derde optie, namelijk de „winstmargeoptie", een juiste methode voor de btw-heffing op stadspassen, althans op die stadspassen die zijn ontworpen als vouchers voor meervoudig gebruik. De eerstgenoemde „vrijstellingsoptie", die stadspassen gelijkstelt aan betaalmiddelen, zou in strijd zijn met het doel van de richtlijn van 2016, die – zoals blijkt uit overweging 6 ervan – beoogt om vouchers beter te onderscheiden van betaalmiddelen.[20] De als tweede genoemde „volledige-belastingoptie" zou niet in overeenstemming zijn met de belastingregeling die van toepassing is op vouchers, ongeacht of dit vouchers voor enkelvoudig gebruik dan wel voor meervoudig gebruik betreft. Deze methode van btw-heffing is weliswaar mogelijk de meest doeltreffende methode als het gaat om btw-inning, maar creëert een risico van dubbele belastingheffing of van heffing op goederen of diensten die anderszins vrijgesteld zijn van de btw (zoals bijvoorbeeld toegangsbewijzen voor musea). Derhalve zou deze methode van btw-heffing ook in strijd zijn met het doel van de richtlijn van 2016, die een dubbele heffing of niet-heffing beoogt te voorkomen door de btw-behandeling van vouchers te verduidelijken. De „winstmargeoptie" mag dan wel iets gecompliceerder zijn om uit te voeren, maar voorkomt dubbele heffing. Wat soms voor buitenstaanders op het eerste gezicht lastig kan lijken, is overigens over het algemeen voor vakmensen die vertrouwd zijn met een dergelijke belastingregeling uiteindelijk niet zo ingewikkeld om uit te voeren.[21]

B. Richtlijn van 2016

33. Bij de uitlegging van wetgeving is de bedoeling van de wetgever, voor zover die opgemaakt kan worden uit de wettekst zelf of de wetsgeschiedenis en achtergrondinformatie, een factor waar rekening mee dient te worden gehouden.[22] Het is bijgevolg noodzakelijk om naar de ratio legis en de opzet van de richtlijn van 2016 te kijken en de formulering te bestuderen die de inhoud van het begrip voucher bepaalt.

1. Ratio legis en opzet van de richtlijn van 2016

34. De considerans van wetgevingshandelingen is vaak nuttig om inzicht te verkrijgen in de beweegredenen van de wetgever om regels die in de desbetreffende handeling zijn opgenomen vast te stellen. Overweging 1 van de richtlijn van 2016 wijst erop dat de betrokken wijzigingen zijn voorgesteld omdat er onvoldoende duidelijkheid bestond over de wijze waarop bestaande btw-regels moeten worden toegepast op vouchers. Verduidelijking was derhalve noodzakelijk om

[19] Ibid., blz. 5.

[20] Voor een verdere bespreking van het verschil tussen vouchers en betaalmiddelen, zie de punten 45 en 53 van de onderhavige conclusie.

[21] Zie dienaangaande Amand, C. „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019", *La semaine fiscale*, nr. 277, 20-26 maart 2017, blz. 2.

[22] Zie in die zin het recente arrest van 9 november 2021, Bundesrepublik Deutschland (Behoud van de eenheid van het gezin) (C-91/20, EU:C:2021:898, punten 49 en 52).

een consistente btw-behandeling van transacties met vouchers in verschillende lidstaten te garanderen. Deze vaststelling vindt steun in de overwegingen 2 en 3, waaruit blijkt dat de wetgever meer duidelijkheid en uniformiteit bij de behandeling van vouchers tot stand wilde brengen. In de eerste overwegingen wordt ook verklaard dat het de bedoeling is om ervoor te zorgen dat de behandeling van vouchers in overeenstemming is met het beginsel dat een algemene verbruiksbelasting strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, en dat een dergelijke verduidelijking dient bij te dragen aan het voorkomen van inconsistenties, verstoring van de mededinging, dubbele heffing of niet-heffing en het beperken van het risico van belastingontwijking.

35. Bijgevolg zijn er geen aanwijzingen dat de wetgever een nieuwe specifieke behandeling voor vouchers wilde invoeren die afwijkt van de algemene btw-behandeling van de levering van goederen of diensten.[23] Het doel was enkel duidelijkheid te verschaffen over wat de bestaande „normale" behandeling reeds vereist wanneer deze wordt toegepast op vouchers.

36. Aangezien de nieuwe regels inzake vouchers dus geen uitzondering vormen op de algemene Uniebepalingen aangaande belastingheffing, ben ik het oneens met de belastingdienst en de Italiaanse regering, die stellen dat die regels strikt moeten worden uitgelegd.

37. Om de btw-regeling voor vouchers te verduidelijken, heeft de richtlijn van 2016 de artikelen 30 bis, 30 ter en 73 bis in de algemene btw-richtlijn ingevoegd. Ook de plaatsen waar de nieuwe bepalingen in de systematiek van de algemene btw-richtlijn zijn opgenomen, pleiten ervoor om deze wijzigingen louter te beschouwen als een herformulering van de regeling zoals die reeds gold voor vouchers.

38. De artikelen 30 bis en 30 ter zijn binnen het deel van de btw-richtlijn dat betrekking heeft op „belastbare handelingen" opgenomen in een nieuw hoofdstuk 5, met als opschrift „Gemeenschappelijke bepalingen voor de hoofdstukken 1 en 3". Artikel 73 bis is ingevoegd in het deel van deze richtlijn dat betrekking heeft op de „maatstaf van heffing". Deze bepaling preciseert dat zij van toepassing is „onverminderd artikel 73". Zij volgt bijgevolg de algemene regeling, maar licht deze nader toe ten aanzien van vouchers voor meervoudig gebruik.

2. Definitie van „voucher" in de btw-richtlijn

39. Artikel 30 bis, lid 1, van de btw-richtlijn definieert een voucher als een instrument dat als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten dient te worden aanvaard en dat informatie bevat over de te verrichten goederenleveringen of diensten waarvoor de voucher als tegenprestatie kan worden ingeruild, dan wel informatie bevat over de identiteit van de potentiële verrichters ervan.

40. Opgemerkt moet worden dat deze definitie niet alle instrumenten omvat die doorgaans als vouchers worden aangeduid.[24] Een van deze instrumenten is een „kortingsvoucher". Deze valt niet onder de definitie van de btw-richtlijn, ook al werd dit overwogen in het oorspronkelijke

[23] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", aangehaald in voetnoot 10, blz. 156.

[24] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", aangehaald in voetnoot 10; Bijl, J.B.O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Wolters Kluwer, Deventer, 2019, blz. 276.

voorstel voor de richtlijn van 2016.[25] Zoals vermeld in overweging 4 van de richtlijn van 2016, werden kortingsvouchers uitgesloten omdat dergelijke instrumenten de houder slechts het recht geven op een korting bij de aankoop van goederen of diensten, maar niet op zichzelf kunnen worden gebruikt als tegenprestatie voor de levering van goederen of diensten. De stadspas kan hoe dan ook niet worden aangemerkt als een voucher enkel omdat hij algemeen wordt aangeduid als voucher. Om als voucher te worden beschouwd, moet hij voldoen aan de twee voorwaarden van artikel 30 bis van de btw-richtlijn.

41. De twee voorwaarden van artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn zijn cumulatief.

42. De eerste voorwaarde is dat het instrument een verplichting bevat voor de aanbieders van goederen of diensten om het instrument te aanvaarden als een volledige of gedeeltelijke tegenprestatie voor een door hen verrichte levering van goederen of diensten.

43. In haar opmerkingen voor het Hof benadrukt DSAB Destination Stockholm dat juist die voorwaarde het doorslaggevende criterium is om te bepalen of een instrument als voucher kan worden aangemerkt. De Italiaanse regering voert echter aan dat het wezenlijke kenmerk van een voucher is dat deze aan de houder ervan het recht geeft om een bepaalde hoeveelheid goederen of diensten van een bepaalde kwaliteit te verkrijgen van vooraf bepaalde aanbieders.

44. Hoewel het recht om goederen of diensten te verkrijgen door middel van een voucher gewoonlijk in dergelijke instrumenten besloten ligt, werd dit kenmerk niet als doorslaggevend beschouwd voor de definitie ervan. In het oorspronkelijke voorstel stond in artikel 30 bis dat „[o]nder ‚voucher' wordt verstaan een instrument dat recht geeft op afname van goederen of diensten […]".[26] Niettemin vermeldt de uiteindelijke formulering van die bepaling niet dat het recht om goederen of diensten te ontvangen een wezenlijk onderdeel van een voucher vormt, maar focust zij eerder op de verplichting van de aanbieder om dat instrument als tegenprestatie te aanvaarden.[27] Bijgevolg kan het argument van de Italiaanse regering dat het recht om goederen of diensten te ontvangen een wezenlijk kenmerk van een voucher is, niet worden aanvaard.

45. De tweede voorwaarde om een instrument als voucher aan te kunnen merken is dat de te verrichten leveringen van goederen of diensten, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, vermeld staan op het instrument zelf of in de bijbehorende documentatie. Het wordt algemeen erkend dat dergelijke kenmerken vouchers van conventionele betaalmiddelen onderscheiden.[28]

46. Deze voorwaarde omvat twee alternatieve componenten, zodat het voor de kwalificatie van een instrument als voucher volstaat dat duidelijk is voor welke goederen of diensten het als tegenprestatie kan worden gebruikt. Indien de goederen en diensten niet worden gespecificeerd, volstaat het dat bekend is welke leveranciers van goederen of diensten verplicht zijn de voucher als tegenprestatie te aanvaarden.

[25] Het oorspronkelijke voorstel bevatte echter een specifieke categorie „kortingsvouchers" naast die van „single-purpose-vouchers" en „multi-purpose-vouchers". Zie overweging 5, alsmede artikel 25, punt e), en artikel 30 bis, eerste alinea, van het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft [COM(2012) 206 final – 2012/0102 (CNS)].

[26] Ibid.

[27] Zie voor een soortgelijke lezing van de uitkomst van het wetgevingsproces, Terra, B.J.M., en 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, 27-34, blz. 28.

47. De definitie van een voucher in de btw-richtlijn stelt derhalve de kwalificatie van een instrument als een voucher afhankelijk van de twee hierboven uiteengezette voorwaarden. Hiermee is echter nog niet de vraag beantwoord of elk instrument dat voldoet aan deze twee voorwaarden noodzakelijkerwijs als een voucher moet worden behandeld. Ik zal een antwoord voorstellen op die vraag in het kader van de beoordeling van de vraag of stadspassen voldoen aan de twee voorwaarden van artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn.

C. Btw-behandeling van stadspassen

48. Dat er tal van verschillende stadspassen te verkrijgen zijn [29] betekent niet dat alle stadspassen automatisch worden aangemerkt als vouchers. De beslissing hierover wordt eerder per geval gemaakt. Slechts die passen die voldoen aan de cumulatieve voorwaarden van artikel 30 bis van de btw-richtlijn zijn vouchers. [30]

49. Gelet op bepaalde argumenten die de deelnemers aan de procedure in hun schriftelijke opmerkingen hebben gemaakt, kan men zich niettemin afvragen of stadspassen die daadwerkelijk voldoen aan de twee voorwaarden van de btw-richtlijn per definitie vouchers zijn. Met andere woorden, zijn er gronden om een instrument dat voldoet aan alle criteria om als een voucher te worden gekwalificeerd uit te sluiten van de btw-regeling die geldt voor vouchers en, zo ja, wat zijn dan die gronden?

1. Stadspassen als vouchers

50. Mijns inziens kan gerust worden gesteld dat de meerderheid van stadspassen voor aanbieders die deelnemen aan de betrokken regeling een verplichting met zich meebrengt om deze stadspassen als tegenprestatie te aanvaarden. Bijgevolg voldoen zij doorgaans aan de eerste voorwaarde. In het geval van de stadspas voor Stockholm zijn blijkens de verwijzingsbeslissing exploitanten van musea, andere attracties of vervoersdiensten die deelnemen aan het passensysteem verplicht de pas te aanvaarden in ruil voor het leveren van diensten. Dit geldt echter slechts tijdens de geldigheidsduur van de pas, en binnen de waardelimiet van de pas (die veel hoger ligt dan de prijs van de pas).

51. In dit verband lijkt het mij geen verschil uit te maken of de aanbieder de pas slechts eenmaal als tegenprestatie moet aanvaarden of telkens wanneer de pashouder deze wil gebruiken voor dezelfde dienst. Van belang is dat de stadspas minstens één keer wordt aanvaard. Derhalve is de regeling volgens welke de aanbieder kan weigeren om de pashouder meer dan één keer toe te laten (maar vrijwillig kan beslissen om hem meer dan één keer toe te laten), zoals het geval is met de stadspas voor Stockholm, niet in strijd met de eerste voorwaarde, aangezien de aanbieder gehouden blijft om de pas minstens één keer te aanvaarden.

52. De belastingdienst voert nog twee redenen aan waarom de stadspas voor Stockholm niet als een voucher kan worden aangemerkt. Ten eerste stelt hij dat de pas de achtereenvolgende waardedaling ervan niet in geld uitdrukt, waardoor de pashouder niet na elk gebruik van de pas

[29] Voor een niet-limitatieve lijst van Europese steden die dergelijke passen aanbieden en hun inhoud, zie https://welovecitycards.com/.

[30] Deze conclusie vindt steun in het feit dat het btw-comité niet tot een overkoepelende conclusie kon komen over het vraagstuk van de btw-behandeling van stadspassen. Btw-comité, „Working Paper No 987, Minutes”, 2 december 2019, blz. 5.

kan weten hoeveel hij nog waard is. Daarnaast betoogt de belastingdienst dat de pas, voor zover hiermee onbeperkt gebruik kan worden gemaakt van vervoersdiensten, een abonnement is en geen voucher.

53. Een pas waarvan de waarde na elk gebruik vermindert, is begripsmatig vergelijkbaar met een betaalmiddel. Dat neemt niet weg dat de richtlijn van 2016 tot doel heeft om vouchers van betaalmiddelen te onderscheiden.[31] Het is dus niet noodzakelijk, of zelfs in strijd met het doel van die richtlijn, om voor de vaststelling dat sprake is van een voucher een voorwaarde in te voeren die geïnspireerd is op eigenschappen van betaalmiddelen. Dit betekent niet dat instrumenten waarvan de waarde na elk gebruik vermindert niet als vouchers kunnen worden aangemerkt. Dit kan echter niet als een voorwaarde worden beschouwd. Het volstaat dat de voucher binnen de waardelimiet moet worden aanvaard als tegenprestatie voor diensten die erdoor worden bestreken. Het feit dat de litigieuze stadspas de pashouder niet laat zien hoeveel tegoed er nog op de pas staat, sluit dus niet uit dat deze pas als voucher kan worden aangemerkt.

54. Het tweede bezwaar dat door de belastingdienst wordt aangevoerd is dat sommige onderdelen van de stadspas vergelijkbaar zijn met een abonnement, waardoor de pas niet behandeld kan worden als een voucher. In het geval van abonnementen (voor een sportschool, of voor het gebruik van vervoersdiensten voor één dag, één maand of voor soortgelijke perioden) heeft de transactie al plaatsgevonden en is de belastbare handeling al bepaald op het moment dat de abonnementskosten worden betaald. Dit is niet het geval indien het gaat om stadspassen die worden gebruikt als vouchers. Een stadspas biedt aan zijn houder slechts de mogelijkheid om een abonnement voor vervoersdiensten te verwerven. De belastbare handeling vindt bijgevolg slechts plaats wanneer (en als) een pas wordt gebruikt voor het openbaar vervoer. Bovendien is de prestatie bij overeenkomsten waarbij achtereenvolgens prestaties worden geleverd geen belastbare handeling in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn. Een stadspas verandert daar niets aan. Wanneer pashouders gebruikmaken van de door de stadspas geboden mogelijkheid om een abonnement te verwerven, zal de levering van dat abonnement worden belast. De daaropvolgende voortgezette levering van diensten (bijvoorbeeld elk busrit) zal echter niet worden belast.

55. Het feit dat een stadspas door een pashouder kan worden gebruikt als tegenprestatie voor een abonnement, dat een dienst is met eigen btw-regels, belet evenmin dat deze pas als een voucher wordt gekwalificeerd, en is ook niet in strijd met de belastingregeling die van toepassing is op abonnementen.

56. Wat de tweede voorwaarde van artikel 30 bis van de btw-richtlijn betreft, namelijk dat de te leveren goederen of diensten of de identiteit van hun potentiële verrichters bekend zijn, blijkt uit de verwijzingsbeslissing ook dat de pas en de bijbehorende documentatie nadrukkelijk zowel de deelnemende aanbieders vermelden als de diensten waarvoor de pas kan worden ingewisseld.

57. Desalniettemin heeft de belastingdienst betoogd dat de stadspas niet als een voucher kan worden gekwalificeerd, omdat het wegens de beperkte gebruiksduur ervan voor de gemiddelde consument niet mogelijk is om gebruik te maken van alle diensten die onder de pas vallen. Er staat echter niets in de definitie van „voucher” dat vereist dat een instrument voor alle desbetreffende diensten (of goederen) moet worden ingeruild om als voucher te kunnen worden aangemerkt. Instrumenten die voor alle vermelde goederen en diensten kunnen worden ingeruild (zoals bijvoorbeeld retail-outlet-vouchers) zijn weliswaar vouchers indien zij als tegenprestatie

[31] Overweging 6 van de richtlijn van 2016.

moeten worden aanvaard, maar een instrument hoeft niet voor alle goederen en diensten te worden ingewisseld om als een voucher te kunnen worden beschouwd.[32] Integendeel, zoals hierboven is uiteengezet[33], is het deel van de definitie van „voucher" volgens welke deze recht geeft op de levering van de opgesomde goederen en diensten, niet opgenomen in de definitieve versie van de richtlijn van 2016. Dit is een bijkomend argument voor de uitlegging dat de wetgever niet als voorwaarde heeft willen stellen dat van alle diensten gebruik moet worden gemaakt om een instrument als een voucher te kunnen behandelen. Het feit dat de korte geldigheidsduur van stadspassen pashouders doorgaans niet in staat stelt om alle vermelde diensten te gebruiken, doet dus niets af aan de vaststelling dat een stadspas vanuit btw-oogpunt een voucher is.

58. Het verschil tussen de nominale waarde van een pas en de totale waarde van alle diensten die inbegrepen zijn in de pas is verklaarbaar wanneer men rekening houdt met het promotionele aspect van de meeste vouchers in het algemeen[34], en van stadspassen in het bijzonder[35]. De Italiaanse regering heeft haar bezorgdheid geuit over het feit dat de korte geldigheidsduur van de pas verhindert dat gebruik wordt gemaakt van alle diensten en de pas minder aantrekkelijk kan maken voor bezoekers.[36] Dit doet echter niets af aan de btw-behandeling van dergelijke passen.

59. Ik vind het ook noodzakelijk om de invloed van overweging 5 van de richtlijn van 2016 op de aanvaarding van stadspassen als vouchers te onderzoeken, aangezien dit punt aan de orde is gesteld bij de verwijzende rechter en in verschillende bij het Hof ingediende opmerkingen. In die overweging staat dat „[d]e bepalingen betreffende vouchers [...] niet [mogen] leiden tot wijzigingen in de btw-behandeling van vervoerbewijzen, toegangskaartjes voor bioscopen en musea, postzegels en dergelijke".

60. Deze overweging heeft mijns inziens tot doel duidelijk te maken dat de mogelijkheid om kaartjes, postzegels of dergelijke te verkrijgen door middel van een voucher geen afbreuk mag doen aan het btw-tarief dat van toepassing is op die kaartjes en dergelijke, waarvan sommige zijn vrijgesteld van btw en andere in aanmerking komen voor verlaagde tarieven.[37] Vouchers bieden slechts een mogelijkheid om een kaartje te verkrijgen en scheppen een verplichting voor de aanbieder van dat kaartje om vouchers als tegenprestatie te aanvaarden. Zij wijzigen geenszins de btw-regeling die op deze kaartjes van toepassing is. Als een kaartje is vrijgesteld van btw, zal er geen btw worden geheven, ongeacht of de aanbieder geld, een ander betaalmiddel of een voucher als tegenprestatie heeft aanvaard.

[32] Indien de voucher helemaal niet wordt ingewisseld, dat wil zeggen als de houder deze niet in gebruik neemt binnen de periode waarin hij hem kan beginnen te gebruiken, zijn de bepalingen inzake vouchers niet van toepassing. Dit volgt uit overweging 12 van de richtlijn van 2016, die als volgt luidt: „De bepalingen van deze richtlijn hebben geen betrekking op situaties waarin een voucher voor meervoudig gebruik niet door de eindverbruiker wordt ingewisseld tijdens de geldigheidsperiode ervan en de voor deze voucher ontvangen tegenprestatie door de verkoper wordt gehouden."

[33] Zie punt 44 van de onderhavige conclusie.

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

[35] Drozdowska, M., Duda-Seifert, M., en Faron, A., „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities", *Management Sciences*, 2018, deel 23(2), blz. 19-28.

[36] Ibid., pagina 27.

[37] Kaartjes zelf kunnen mogelijk beschouwd worden als vouchers. Sommige auteurs erkennen dat het lastig is om een voucher voor enkelvoudig gebruik te onderscheiden van een kaartje (Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", aangehaald in voetnoot 10, blz. 154, en Terra, B.J.M., Terra, E.T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers", aangehaald in voetnoot 28, blz. 30). Dezelfde auteurs suggereren, voornamelijk onder verwijzing naar het arrest van 23 december 2015, Air France-KLM en Hop!-Brit Air (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841), en de formulering van overweging 5 van de richtlijn van 2016, dat kaartjes geen vouchers zijn. Dit is echter niet relevant voor de onderhavige verwijzing.

61. Mijns inziens kan een instrument dat voldoet aan de twee voorwaarden van de btw-richtlijn slechts in één geval niet als een voucher worden aangemerkt, namelijk wanneer het zich verzet tegen de bijzondere btw-behandeling van een dienst waarvoor het als tegenprestatie moet worden aanvaard. Zoals ik zal aantonen in het laatste gedeelte van mijn conclusie, zal de behandeling van een stadspas als voucher niet leiden tot wijzigingen van de specifieke btw-behandeling van diensten die in een dergelijke voucher inbegrepen zijn en die voor een andere btw-behandeling in aanmerking komen, indien een stadspas, zoals een voucher voor meervoudig gebruik, volgens de „winstmargeoptie" wordt belast.

62. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat een stadspas zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, aan beide voorwaarden van artikel 30 bis van de btw-richtlijn voldoet en derhalve vanuit btw-oogpunt moet worden beschouwd als een voucher.

2. Stadspassen als „vouchers voor meervoudig gebruik"

63. Voor het geval dat een stadspas wordt aangemerkt als een voucher, wenst de verwijzende rechter te vernemen of een stadspas een voucher voor enkelvoudig gebruik dan wel voor meervoudig gebruik is.

64. Artikel 30 bis van de btw-richtlijn maakt een onderscheid tussen twee soorten vouchers: vouchers „voor enkelvoudig gebruik" en „voor meervoudig gebruik". Een „voucher voor meervoudig gebruik" wordt negatief omschreven als elke voucher die niet wordt aangemerkt als een „voucher voor enkelvoudig gebruik".

65. Volgens artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn is een „voucher voor enkelvoudig gebruik" een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, *alsmede* het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde btw, bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher.[38] Uit die formulering volgt dat die voorwaarden cumulatief zijn, en bovenal, dat op het tijdstip van uitgifte van een voucher voor enkelvoudig gebruik de btw-behandeling ervan vast moet staan.

66. In het geval van stadspassen, of althans van stadspassen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, is het duidelijk dat het op het moment van hun aankoop niet bekend is welke diensten zullen worden geleverd. Bijgevolg is op dat moment ook niet bekend welk btw-tarief van toepassing zal zijn. Dergelijke stadspassen zijn derhalve geen vouchers voor enkelvoudig gebruik. Aangezien zij echter wel vouchers zijn, dienen zij te worden gekwalificeerd als vouchers voor meervoudig gebruik.

3. Belasting van stadspassen als vouchers voor meervoudig gebruik

67. Er moet nog worden uitgelegd hoe transacties met de stadspas boekhoudkundig worden verwerkt, en door wie.

68. De wijze waarop btw moet worden toegepast op vouchers voor meervoudig gebruik, zoals stadspassen, wordt bepaald door de artikelen 30 ter en 73 bis van de btw-richtlijn.

[38] Cursivering van mij.

69. Bij stadspassen is het bijzonder nuttig om de concrete toepassing van de btw-regels op vouchers door te nemen. Ik zal dan ook nagaan welke handelingen die binnen het systeem van de stadspassen kunnen worden verricht belastbaar zijn en op welk moment, en wat hiervoor de maatstaf van heffing is. Deze maatstaf is een van de elementen op basis waarvan de commissie voor fiscale vraagstukken heeft vastgesteld dat stadspassen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet vallen onder het begrip „voucher".

70. Volgens artikel 30 ter, lid 2, van de btw-richtlijn wordt btw toegepast op vouchers voor meervoudig gebruik op het moment van de feitelijke levering van de desbetreffende goederen of diensten, zodat geen btw wordt geheven over overdrachten van de voucher die plaatsvinden voordat de voucher wordt ingewisseld. Op het moment van aankoop van een dergelijke pas zijn immers niet alle voor de btw relevante gegevens bekend.[39] Btw wordt geheven over de feitelijke levering van goederen en diensten en bij vouchers voor meervoudig gebruik is het onmogelijk om te weten welke van de goederen en diensten waarvoor een dergelijke voucher kan worden gebruikt, daadwerkelijk zullen worden geleverd.

71. Stadspassen worden doorgaans uitgegeven door een andere belastingplichtige dan de dienstverrichter die de pas als tegenprestatie moet aanvaarden. Aangezien de uitgever van de pas een tegenprestatie ontvangt van de pashouder voor de overdracht van de voucher, rijst de vraag of die handeling belast zou moeten worden als een afzonderlijke dienst. Anders zouden sommige handelingen die in het kader van het systeem van de stadspas kunnen worden verricht, onbelast kunnen blijven. Zoals ik zal aantonen, maakt de toepassing van de heffingsoptie die in punt 32 van de onderhavige conclusie als de „winstmargeoptie" is omschreven het mogelijk om alle betrokken handelingen te belasten en dubbele heffing te voorkomen.

72. De noodzaak om een dergelijke regeling toe te passen volgt mijns inziens uit een gecombineerde lezing van de artikelen 30 ter, lid 2, en 73 bis van de btw-richtlijn. Eerstgenoemde bepaling schrijft voor dat „[i]ndien de voucher voor meervoudig gebruik wordt overgedragen door een belastingplichtige die niet de belastingplichtige is die overeenkomstig de eerste alinea de aan btw onderworpen handeling verricht, [...] alle vormen van dienstverrichting, zoals verspreidings- of promotiediensten, [zijn] onderworpen aan btw". Laatstgenoemd artikel bepaalt dat „de maatstaf van heffing voor de met betrekking tot een voucher voor meervoudig gebruik verrichte goederenlevering of dienst gelijk [is] aan de tegenprestatie die betaald is voor de voucher".

73. Een regeling waarbij over elke levering van goederen of diensten btw wordt geheven, zou voldoen aan de eis dat de maatstaf van heffing overeenstemt met de tegenprestatie die voor de voucher is ontvangen, indien de waarde van de goederen en diensten die in de praktijk op vertoon van de voucher worden geleverd, het voor de voucher betaalde bedrag bereikt.[40] Indien echter de waarde van alle verrichte diensten in de praktijk lager is dan het voor de voucher betaalde bedrag, moet het verschil ook onderworpen worden aan de btw. Dat bedrag wordt overeenkomstig artikel 30 ter, lid 2, van de btw-richtlijn erkend als tegenprestatie voor de verspreidings- of promotiediensten en over deze „winstmarge" moet btw worden betaald door de uitgever van de pas.

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

[40] De uitgever van de pas betaalt voor elke daadwerkelijke levering van goederen en diensten, en de prijs van dergelijke leveringen omvat ook btw (tenzij de dienst vrijgesteld is). De uitgever kan de btw die inbegrepen is in die prijs niet aftrekken als voorbelasting.

74. Een dergelijke regeling is niet nieuw in het kader van de btw-richtlijn. Zij is bijvoorbeeld van toepassing op de heffing op reisbureaus (op grond van de artikelen 306 en volgende van de btw-richtlijn)[41], waarvoor de maatstaf van heffing gebaseerd is op de winstmarge van het reisbureau (artikel 308 van de btw-richtlijn).

75. Voor zover de btw-richtlijn stadspassen als vouchers voor meervoudig gebruik behandelt, vereist zij dus dat de btw wordt geheven over de winstmarge, omdat een dergelijke belastingregeling voldoet aan de basisbeginselen van de btw. Daarmee wordt zowel dubbele heffing als niet-heffing voorkomen. Dit is nog een reden die rechtvaardigt dat de richtlijn aldus wordt uitgelegd dat stadspassen vouchers voor meervoudig gebruik zijn. Deze oplossing voldoet aan de doelstellingen van de richtlijn van 2016, aangezien zij duidelijk maakt welke de juiste manier is om stadspassen te belasten, door alle in de praktijk gebruikte opties uit te sluiten, op één na. Btw-experten lijken eveneens akkoord te gaan met een dergelijke oplossing.[42]

76. Indien daarentegen het voorstel van de Italiaanse regering zou worden aanvaard – dat vóór de vaststelling van de richtlijn van 2016 is gevolgd door de verwijzende rechter[43], die opteerde voor een parallelle heffing over de gehele tegenprestatie die in ruil voor een stadspas wordt ontvangen en over elke daadwerkelijk geleverde levering van goederen of diensten – zou dit kunnen leiden tot een dubbele heffing.[44] Deze „volledige-belastingoptie”[45] zou, zoals betoogd door de Commissie, de btw-behandeling van vervoerbewijzen en toegangskaartjes kunnen verstoren. Dat is precies wat de wetgever wilde vermijden.[46]

77. Samenvattend vormt de aanpak waarbij stadspassen als vouchers voor meervoudig gebruik worden beschouwd en worden belast volgens de „winstmargeregeling” wanneer de uitgever verschilt van de leveranciers van goederen en diensten, een omvattende, eenvormige, transparante en onpartijdige regeling. Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde stadspas lijkt te voldoen aan beide door de btw-richtlijn gestelde voorwaarden om als een voucher te kunnen worden behandeld, moet hij vanuit btw-oogpunt als een voucher voor meervoudig gebruik worden behandeld.

V. Conclusie

78. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Högsta förvaltningsdomstol als volgt te beantwoorden:

„Een pas die aanbieders moeten aanvaarden als tegenprestatie voor het feit dat de goederen of diensten die in die pas begrepen zijn op een bepaalde plaats, gedurende een beperkte tijd en tot een bepaald bedrag aan pashouders worden geleverd, valt onder het begrip ‚voucher' in de zin van artikel 30 bis van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Dit is zelfs het geval indien een gemiddelde consument niet binnen een bepaalde tijd gebruik kan maken van alle diensten die in een dergelijke pas begrepen zijn. Een dergelijke pas is een ‚voucher voor meervoudig gebruik' in

41 Deze heffing vertoont mijns inziens veel gelijkenissen met de feiten van het hoofdgeding. Zie dienaangaande arrest van 13 oktober 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

42 Zie punt 32 van de onderhavige conclusie en de aangehaalde literatuur.

43 Zie dienaangaande voetnoot 16 van de onderhavige conclusie.

44 Zie mijn conclusie in de zaak GE Aircraft Engine Services (C-607/20, EU:C:2022:63, punt 53).

45 Zie punten 29 en 32 van de onderhavige conclusie.

46 Overweging 5 van de richtlijn van 2016.

de zin van dezelfde bepaling, indien de heffing op de levering van goederen en diensten waarvoor hij als tegenprestatie moet worden aanvaard niet bekend is op het moment waarop die pas wordt overgedragen.”