Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 28 april 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Artikel 30a led 1 – Begreppet voucher – Artikel 30a led 3 – Begreppet flerfunktionsvoucher – Försäljning av ett kort som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid ta del av olika turisttjänster”

I mål C-637/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 18 november 2020, som inkom till domstolen den 25 november 2020, i målet

Skatteverket

mot

DSAB Destination Stockholm AB,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna I. Ziemele, T. von Danwitz (referent), P.G. Xuereb och A. Kumin,

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Skatteverket, genom A.-S. Pallasdies, i egenskap av ombud,

– DSAB Destination Stockholm AB, genom U. Grefberg och M. Fri, advokater,

– Italiens regering, genom G. Palmieri och A. Maddalo, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och P. Carlin, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 24 februari 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 30a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 (EUT L 177, 2016, s. 9) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket (Sverige) och DSAB Destination Stockholm AB (nedan kallat DSAB). Målet handlar om hur ett av DSAB salufört instrument, nämligen ett kort kallat city card (nedan kallat det aktuella kortet), ska behandlas i skatterättsligt hänseende.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 30a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

1) *voucher*: 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,

2) *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,

3) *flerfunktionsvoucher*: en annan voucher än en enfunktionsvoucher.”

5 I artikel 30b i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska betraktas som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster

som vouchern avser. Det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska inte betraktas som en självständig transaktion.

Om en överlåtelse av en enfunktionsvoucher görs av en beskattningsbar person som agerar i en annan beskattningsbar persons namn, ska den överlåtelsen betraktas som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser som gjorts av den andra beskattningsbara personen i vars namn den beskattningsbara personen agerar.

Om leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster inte är den beskattningsbara person som i eget namn ställt ut enfunktionsvouchern ska leverantören eller tillhandahållaren dock anses ha levererat de varor eller tillhandahållit de tjänster som vouchern avser till denna beskattningsbara person.

2. 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.

När 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.”

6 I artikel 73a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher motsvara den ersättning som betalas för vouchern 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.”

Direktiv 2016/1065

7 Direktiv 2016/1065 har medfört ändringar i direktiv 2006/112, bland annat i det att artiklarna 30a, 30b och 73a införts i direktiv 2006/112. Skälen 2, 4 och 5 i direktiv 2016/1065 har följande lydelse:

”(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.

…

(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.”

Svensk rätt

8 Artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet införlivades med svensk rätt genom bland annat 1 kap. 20 §, 1 kap. 21 §, 2 kap. 12 § och 7 kap. 3 c § i mervärdesskattelagen (1994:200) av den 30 mars 1994 (SFS 1994:200).

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 DSAB är ett bolag som säljer det aktuella kortet till turister som besöker Stockholm (Sverige).

10 Kortet ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde få tillgång till ett sextiotal attraktioner, såsom sevärdheter och museer. Det ingår även ett tiotal persontransporttjänster såsom turer med bolagets egna Hop on Hop off-bussar och Hop on Hop off-båtar samt sightseeingturer med andra arrangörer. Vissa av dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga med en skattesats på mellan 6 procent och 25 procent, medan andra tjänster är undantagna från skatteplikt. Innehavaren av det aktuella kortet använder kortet som betalning för inträdet eller nyttjandet och betalar inte något ytterligare utan registrerar bara kortet i en särskild kortläsare. I enlighet med avtal med DSAB får arrangören sedan ersättning från bolaget för varje inträde eller nyttjande med en viss procent av det ordinarie inträdes- eller nyttjandepriset. Arrangören är inte skyldig att medge innehavaren av ett kort inträde mer än en gång. DSAB garanterar inte ett minsta antal besökare. Om värdegränsen har uppnåtts är kortet inte längre giltigt.

11 Korten 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 svenska kronor (SEK) (ungefär 65 euro). Under giltighetstiden kan innehavaren använda kortet som betalning till ett värde motsvarande högst 1 800 SEK (ungefär 176 euro). Giltighetstiden börjar löpa när kortet används för första gången. Kortet måste användas inom ett år efter köptillfället.

12 Efter att DSAB sökt förhandsbesked fann Skatterättsnämnden (Sverige) att det aktuella kortet inte är en ”flerfunktionsvoucher”, i den mening som avses i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet. Skatterättsnämnden ansåg att det bland annat av definitionen av voucher, i den mening som avses i artikel 30a, jämförd med bestämmelserna om beräkning av beskattningsunderlaget 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.

13 Ovannämnda förhandsbesked överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen av såväl Skatteverket som DSAB.

14 Skatteverket gjorde gällande följande. Det aktuella kortet kan inte kvalificeras som ”voucher” i den mening som avses i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet. Det är fråga om ett slags upplevelsekort med mycket hög värdegräns i förhållande till den mycket korta giltighetstiden. En genomsnittskonsument skulle således inte kunna använda kortet fullt ut. Ju mer kortet används desto större rabatt får innehavaren jämfört med om denne hade betalat ordinarie pris för varje attraktion. Kortet kan således inte anses kännetecknas av att det löses in mot varor eller tjänster.

15 DSAB gjorde däremot gällande följande. Det aktuella kortet uppfyller kriterierna i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet och det utgör en flerfunktionsvoucher i artikelns mening. Arrangörerna är skyldiga att godta kortet som ersättning. Av villkoren för kortinnehavarna framgår vilka tjänster som kan betalas med kortet och vilka tillhandahållarna är. Kortet kan användas som ersättning för tjänster med olika skattesatser. Vid utställandet är det därför inte känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de tjänster som kortet avser.

16 Enligt Högsta förvaltningsdomstolen har EU-domstolen ännu inte haft anledning att ta ställning till hur mervärdesskattedirektivets bestämmelser om vouchrar ska tolkas. Frågan om hur kort av detta slag ska behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende har varit föremål för diskussioner i den enligt artikel 398 i direktivet inrättade mervärdesskattekommittén utan att någon samsyn har nåtts. Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) 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?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Högsta förvaltningsdomstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 30a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett instrument som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde ta del av olika tjänster på en viss plats kan utgöra en voucher i den mening som avses i artikel 30a led 1 i nämnda direktiv, även om en genomsnittskonsument, på grund av instrumentets begränsade giltighetstid, inte kan ta del av samtliga erbjudna tjänster. Om denna fråga besvaras jakande vill Högsta förvaltningsdomstolen få klarhet i huruvida ett sådant instrument kan utgöra en flerfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 3 i direktivet.

18 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska, enligt fast rättspraxis, inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 18 november 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

19 I detta avseende ska det för det första fastställas under vilka villkor som ett instrument kan kvalificeras som voucher mot bakgrund av lydelsen i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet.

20 Enligt denna bestämmelse avses med *voucher* ett instrument för vilket det i) föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och för vilket ii) 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.

21 EU-domstolen ska således pröva dels huruvida det för ett sådant instrument föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, dels huruvida 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. Såsom framgår av lydelsen i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet, som innehåller den samordnande konjunktionen ”och”, och såsom påpekats av generaladvokaten i punkt 41 i förslaget till avgörande, är de båda villkor som EU-domstolen erinrat om i punkt 20 ovan kumulativa.

22 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att dessa båda villkor tycks vara uppfyllda, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

23 Skatteverket har gjort gällande att det aktuella kortet inte kan utgöra en voucher i den mening som avses i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom en genomsnittskonsument – på grund av kortets begränsade giltighetstid – inte kommer att använda kortet fullt ut. EU-domstolen finner emellertid att Skatteverket inte kan vinna framgång med detta argument.

24 Såsom även påpekats av generaladvokaten i punkt 57 i förslaget till avgörande, framgår det nämligen inte av definitionen av voucher i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet att det aktuella kortets giltighetstid eller möjligheten att ta del av samtliga tjänster som kortet erbjuder skulle vara relevanta omständigheter för kvalificeringen av kortet som voucher i den mening som avses i denna bestämmelse.

25 I motsats till vad den italienska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, finner EU-domstolen vidare att utställandet av ett sådant instrument som det aktuella kortet inte kan kvalificeras som ett ”tillhandahållande av en enda tjänst”, med hänsyn till de många olika tjänster som erbjuds och de många olika utomstående ekonomiska aktörer som agerar i egenskap av tjänsteleverantörer.

26 En sådan kvalificering skulle dessutom strida mot det syfte som anges i skäl 5 i direktiv 2016/1065, eftersom den skulle leda till att samma skattesats tillämpas på sådana tjänster som transporter eller inträde till museer, som är föremål för olika mervärdesskattesatser eller som är undantagna från mervärdesskatteplikt. En sådan kvalificering skulle även kunna leda till att de aktuella tjänsterna dubbelbeskattas, trots att ett av syftena med direktiv 2016/1065 var just att undvika dubbelbeskattning, såsom framgår av skäl 2 i direktivet.

27 Mot denna bakgrund, och med förbehåll för den kontroll som anges i punkt 22 ovan, framstår det som möjligt att kvalificera det aktuella kortet som voucher, i den mening som avses i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet.

28 Vad för det andra gäller kvalificeringen av det aktuella kortet som flerfunktionsvoucher, i den mening som avses i artikel 30a led 3 i mervärdesskattedirektivet, ska det påpekas att detta begrepp har en uppsamlingsfunktion. Alla andra vouchrar än enfunktionsvouchrar utgör nämligen flerfunktionsvouchrar enligt denna bestämmelse. EU-domstolen ska följaktligen inledningsvis pröva huruvida det aktuella kortet omfattas av begreppet enfunktionsvoucher i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet.

29 I sistnämnda bestämmelse definieras enfunktionsvoucher som 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.

30 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det aktuella kortet gör det möjligt för innehavaren att ta del av olika tjänster som är mervärdesskattepliktiga med olika skattesatser eller som är undantagna från skatteplikt. Vidare framgår det av beslutet om hänskjutande att det är omöjligt att i förväg veta vilka tjänster som kortinnehavaren kommer att ta i anspråk.

31 I detta fall konstaterar EU-domstolen att den mervärdesskatt som ska betalas för de tjänster som kortinnehavaren tar i anspråk inte är känd vid tidpunkten för utställandet av kortet. Detta innebär att kortet inte kan kvalificeras som enfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 2 i mervärdesskattedirektivet. Såsom även påpekats av generaladvokaten i punkt 66 i förslaget till avgörande finner EU-domstolen således att eftersom kortet – med förbehåll för den prövning som anges i punkt 22 ovan – kan utgöra en voucher, ska det kvalificeras som flerfunktionsvoucher i den mening som avses i direktivets artikel 30a led 3. Den skatterättsliga behandlingen av kortet ska fastställas mot bakgrund av artikel 30b.2 och artikel 73a i nämnda direktiv.

32 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 30a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett instrument som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde ta del av olika tjänster på en viss plats kan utgöra en voucher i den mening som avses i artikel 30a led 1 i nämnda direktiv, även om en genomsnittskonsument, på grund av instrumentets begränsade giltighetstid, inte kan ta del av samtliga erbjudna tjänster. Nämnda instrument utgör en flerfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 3 i direktivet, eftersom den mervärdesskatt som ska betalas för dessa tjänster inte är känd vid tidpunkten för utställandet av instrumentet.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 30a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016, ska tolkas så, att ett instrument som ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde ta del av olika tjänster på en viss plats kan utgöra en voucher i den mening som avses i artikel 30a led 1 i nämnda direktiv, även om en genomsnittskonsument, på grund av instrumentets begränsade giltighetstid, inte kan ta del av samtliga erbjudna tjänster. Nämnda instrument utgör en flerfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 3 i direktivet, eftersom den mervärdesskatt som ska betalas för dessa tjänster inte är känd vid tidpunkten för utställandet av instrumentet.

Arabadjiev Ziemele von Danwitz

Xuereb Kumin

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 28 april 2022.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

A. Arabadjiev
Ordförande på första avdelningen