ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

28 april 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 30 bis, punt 1 – Begrip ‚voucher' – Artikel 30 bis, punt 3 – Begrip ‚voucher voor meervoudig gebruik' – Verkoop van een pas die de houder ervan het recht geeft om gedurende een beperkte tijdsduur gebruik te maken van verschillende toeristische diensten"

In zaak C-637/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) bij beslissing van 18 november 2020, ingekomen bij het Hof op 25 november 2020, in de procedure

**Skatteverket**

tegen

**DSAB Destination Stockholm AB,**

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, I. Ziemele, T. von Danwitz (rapporteur), P. G. Xuereb en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: T. Ćapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Skatteverk, vertegenwoordigd door A.-S. Pallasdies als gemachtigde,

– DSAB Destination Stockholm AB, vertegenwoordigd door U. Grefberg en M. Fri, advokat,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri en A. Maddalo als gemachtigden,

* Procestaal: Zweeds.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en P. Carlin als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 februari 2022,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016 (PB 2016, L 177, blz. 9) (hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Skatteverk (belastingdienst, Zweden) en DSAB Destination Stockholm AB (hierna: „DSAB") over de fiscale behandeling van een door DSAB verhandeld instrument in de vorm van een pas, genoemd citycard (hierna: „in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas").

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

*Btw-richtlijn*

3 Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderworpen.

4 Artikel 30 bis van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1) ‚voucher': 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.

2) ‚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.

3) ‚voucher voor meervoudig gebruik': alle vouchers, uitgezonderd vouchers voor enkelvoudig gebruik."

5 Artikel 30 ter van de btw-richtlijn luidt:

„1. Iedere overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik door een belastingplichtige die in eigen naam handelt, wordt beschouwd als een levering van de goederen respectievelijk de verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft. De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting, in ruil voor een door de verrichter van de goederenlevering of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor enkelvoudig gebruik, wordt niet als een zelfstandige handeling beschouwd.

Indien de overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik wordt verricht door een belastingplichtige die in naam van een andere belastingplichtige handelt, wordt die overdracht beschouwd als de levering van de goederen respectievelijk de verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft door de andere belastingplichtige in wiens naam de belastingplichtige handelt.

Indien de verrichter van de goederenlevering of dienst niet de belastingplichtige is die, handelend in eigen naam, de voucher voor enkelvoudig gebruik heeft uitgegeven, wordt die verrichter met betrekking tot die voucher evenwel geacht de goederenlevering aan of dienst ten behoeve van die belastingplichtige te hebben verricht.

2. 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, is overeenkomstig artikel 2 aan btw onderworpen, terwijl iedere voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan btw onderworpen is.

Indien 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, zijn alle vormen van dienstverrichting, zoals verspreidings- of promotiediensten, onderworpen aan btw."

6 Artikel 73 bis van de btw-richtlijn bepaalt:

„Onverminderd artikel 73 is de maatstaf van heffing voor de met betrekking tot een voucher voor meervoudig gebruik verrichte goederenlevering of dienst gelijk aan de tegenprestatie die betaald is voor de voucher of, bij ontstentenis van 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."

*Richtlijn 2016/1065*

7 De overwegingen 2, 4 en 5 van richtlijn 2016/1065, waarbij richtlijn 2006/112 is gewijzigd om daarin onder meer de artikelen 30 bis, 30 ter en 73 bis op te nemen, luiden:

„(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.

[...]

(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."

### *Zweeds recht*

8 De artikelen 30 bis en 30 ter van de btw-richtlijn zijn onder meer bij de artikelen 20 en 21 van hoofdstuk 1, artikel 12 van hoofdstuk 2 en artikel 3c van hoofdstuk 7 van de mervärdesskattelag (1994:200) [wet (1994:200) inzake de belasting over de toegevoegde waarde] van 30 maart 1994 (SFS 1994, nr. 200) in het Zweedse recht omgezet.

## Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 DSAB is de onderneming die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas verhandelt ten behoeve van toeristen die de stad Stockholm (Zweden) bezoeken.

10 Deze pas geeft de houder ervan gedurende een beperkte tijd en tot een bepaald bedrag het recht op toegang tot een zestigtal toeristische attracties, zoals bezienswaardigheden en musea. De pas biedt ook toegang tot een tiental diensten op het gebied van personenvervoer, zoals rondritten met de eigen „hop-on-hop-off"-bussen en -boten van DSAB en bezoeken die door andere dienstverrichters worden georganiseerd. Sommige van die diensten zijn onderworpen aan de btw tegen tarieven van 6 % tot en met 25 %, terwijl andere diensten vrijgesteld zijn van de btw. De houder van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas gebruikt deze als betaalmiddel om toegang te krijgen tot of gebruik te maken van een dienst, zonder enige toeslag te betalen. Daartoe wordt deze pas eenvoudigweg ingelezen via een daartoe ontworpen lezer. Krachtens een met DSAB gesloten overeenkomst ontvangt de dienstverrichter vervolgens van DSAB voor elke toegang of elk gebruik een tegenprestatie die gelijk is aan een percentage van de normale prijs voor die toegang of dat gebruik. De dienstverrichter is niet verplicht om de houder van die pas meer dan één keer toegang tot zijn diensten te verlenen. DSAB garandeert geen minimumaantal bezoekers. Zodra de waardelimiet van de pas is bereikt, kan de houder de pas niet meer gebruiken.

11 Van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas zijn er verschillende versies met een verschillende geldigheidsduur en uiteenlopende waardelimieten beschikbaar. Zo kost een pas voor volwassenen met een geldigheidsduur van 24 uur 669 Zweedse kronen (SEK) (ongeveer 65 EUR). Tijdens deze geldigheidsduur kan de houder deze pas tot een bedrag van 1 800 SEK (ongeveer 176 EUR) als betaalmiddel gebruiken. Die geldigheidsduur gaat in zodra de pas voor het eerst wordt gebruikt. De pas moet binnen één jaar na aankoop worden gebruikt.

12 Naar aanleiding van een door DSAB ingediend verzoek om een ruling heeft de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale vraagstukken, Zweden) beslist dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas geen „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis van de btw-richtlijn is. Volgens die commissie blijkt met name uit de definitie van „voucher" in de zin

van dat artikel en uit 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 goederenleveringen of dienstverrichtingen. 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 het belastingtarief of het land waar de belasting wordt geheven.

13 Zowel de belastingdienst als DSAB heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen bovengenoemde ruling.

14 De belastingdienst voert aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas niet kan worden gekwalificeerd als een „voucher" in de zin van artikel 30 bis van de btw-richtlijn. Volgens de belastingdienst gaat het om een soort vrijetijdspas met een zeer hoge waardelimiet in verhouding tot de geldigheidsduur ervan, die zeer kort is. Bijgevolg zal een gemiddelde consument niet van alle door deze pas geboden mogelijkheden gebruik kunnen maken. De korting die de houder van deze pas geniet ten opzichte van de normale prijs van de bezochte attracties is volgens de belastingdienst evenredig aan de mate waarin de pas wordt gebruikt. Derhalve kan er niet van worden uitgegaan dat die pas als zodanig wordt ingewisseld voor goederen of diensten.

15 DSAB voert daarentegen aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas voldoet aan de voorwaarden van artikel 30 bis van de btw-richtlijn en een „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van dat artikel is. DSAB merkt onder meer op dat de betrokken dienstverrichters verplicht zijn deze pas als betaalmiddel te aanvaarden en dat uit de voor de houders van de pas geldende voorwaarden blijkt welke diensten met die pas kunnen worden betaald en wie de verrichters van die diensten zijn. De pas kan worden gebruikt als tegenprestatie voor diensten die aan verschillende belastingtarieven onderworpen zijn. Het bedrag van de btw die verschuldigd is voor de prestaties die kunnen worden verstrekt als tegenprestatie voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas is dus niet bekend op het tijdstip van de uitgifte van deze pas.

16 De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) heeft vastgesteld dat het Hof zich nog niet heeft uitgesproken over de uitlegging van de bepalingen van de btw-richtlijn die betrekking hebben op vouchers en dat de werkzaamheden van het bij artikel 398 van deze richtlijn ingestelde btw-comité niet tot een consensus hebben geleid over de fiscale behandeling van instrumenten zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas. Hij heeft dan ook 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?"

## Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 30 bis van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een instrument dat 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" in de zin van artikel 30 bis, punt 1, van deze richtlijn kan zijn, zelfs indien een gemiddelde consument wegens de beperkte geldigheidsduur

van dit instrument niet van alle aangeboden diensten gebruik kan maken, en, indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, of een dergelijk instrument dan een „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis, punt 3, van die richtlijn kan zijn.

18 Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 18 november 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 In dit verband moet in de eerste plaats worden bepaald onder welke voorwaarden een instrument in het licht van de bewoordingen van artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn als een „voucher" kan worden gekwalificeerd.

20 Volgens die bepaling is een „voucher" een instrument ten aanzien waarvan ten eerste de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten te aanvaarden en waarbij ten tweede 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.

21 Derhalve moet worden nagegaan of een dergelijk instrument moet worden aanvaard als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten en of de te verrichten goederenleveringen of diensten, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, op dat instrument of in de bijbehorende documentatie nader worden bepaald. Zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn, met daarin het nevenschikkend voegwoord „en", zijn de twee in punt 20 van dit arrest in herinnering gebrachte voorwaarden cumulatief, zoals ook de advocaat-generaal in punt 41 van haar conclusie heeft vastgesteld.

22 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat aan deze twee voorwaarden lijkt te zijn voldaan. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om dit na te gaan.

23 Het betoog van de belastingdienst dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas geen „voucher" in de zin van artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn kan zijn omdat een gemiddelde consument gelet op de beperkte geldigheidsduur van deze pas niet van alle aangeboden diensten gebruik zou kunnen maken, kan niet worden aanvaard.

24 Zoals de advocaat-generaal in punt 57 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, blijkt uit de definitie van een „voucher" in artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn namelijk niet dat de geldigheidsduur van de betreffende pas of de mogelijkheid om gebruik te maken van alle diensten die daarmee worden aangeboden relevante factoren zijn voor de kwalificatie van die pas als een „voucher" in de zin van die bepaling.

25 Anders dan de Italiaanse regering in haar schriftelijke opmerkingen stelt, kan de uitgifte van een instrument zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas voorts niet worden gekwalificeerd als „één enkele dienst", gelet op de diversiteit van de aangeboden diensten en van de andere marktdeelnemers die als dienstverrichters optreden.

26 Een dergelijke kwalificatie zou bovendien in strijd zijn met de doelstelling die in overweging 5 van richtlijn 2016/1065 tot uitdrukking is gebracht, aangezien zij ertoe zou leiden dat één enkel belastingtarief wordt opgelegd voor diensten als vervoer of toegang tot musea, die onderworpen

zijn aan verschillende btw-tarieven of die van deze belasting zijn vrijgesteld. Een dergelijke kwalificatie zou er ook toe kunnen leiden dat de betrokken diensten dubbel worden belast, terwijl richtlijn 2016/1065 onder meer tot doel heeft dat te voorkomen, zoals blijkt uit overweging 2 ervan.

27 In deze omstandigheden blijkt het, onder voorbehoud van de in punt 22 van dit arrest vermelde verificatie, mogelijk de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas te kwalificeren als „voucher" in de zin van artikel 30 bis, punt 1, van de btw-richtlijn.

28 Wat in de tweede plaats de kwalificatie van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas als „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis, punt 3, van de btw-richtlijn betreft, moet worden opgemerkt dat dit begrip een vangnetfunctie heeft. Overeenkomstig deze bepaling zijn alle andere vouchers dan vouchers voor enkelvoudig gebruik immers „vouchers voor meervoudig gebruik". Bijgevolg moet allereerst worden nagegaan of de betreffende pas onder het begrip „voucher voor enkelvoudig gebruik" als bedoeld in artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn valt.

29 Volgens laatstgenoemde bepaling wordt een „voucher voor enkelvoudig gebruik" gedefinieerd als een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop die 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.

30 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde pas toegang biedt tot verschillende diensten die onderworpen zijn aan verschillende btw-tarieven of die vrijgesteld zijn van de btw, en dat het onmogelijk is te voorzien welke diensten de houder van die pas zal kiezen.

31 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de btw die verschuldigd is over de diensten die de houder van de betreffende pas heeft verkregen, niet bekend is op het moment van uitgifte van de pas, zodat deze niet kan worden gekwalificeerd als een „voucher voor enkelvoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn. Aangezien deze pas onder voorbehoud van de in punt 22 van dit arrest vermelde verificatie een „voucher" kan zijn, moet deze bijgevolg – zoals de advocaat-generaal in punt 66 van haar conclusie heeft opgemerkt – worden gekwalificeerd als een „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis, punt 3, van de btw-richtlijn. De fiscale behandeling ervan zal moeten worden vastgesteld in het licht van artikel 30 ter, lid 2, en artikel 73 bis van deze richtlijn.

32 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 30 bis van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een instrument dat 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" in de zin van artikel 30 bis, punt 1, van deze richtlijn kan zijn, zelfs indien een gemiddelde consument wegens de beperkte geldigheidsduur van dit instrument niet van alle aangeboden diensten gebruik kan maken. Dat instrument is een „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis, punt 3, van die richtlijn, aangezien de over deze diensten verschuldigde btw niet bekend is op het tijdstip waarop het wordt uitgegeven.

## Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**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, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016, moet aldus worden uitgelegd dat een instrument dat 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" in de zin van artikel 30 bis, punt 1, van deze richtlijn kan zijn, zelfs indien een gemiddelde consument wegens de beperkte geldigheidsduur van dit instrument niet van alle aangeboden diensten gebruik kan maken. Dat instrument is een „voucher voor meervoudig gebruik" in de zin van artikel 30 bis, punt 3, van die richtlijn, aangezien de over deze diensten verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde niet bekend is op het tijdstip waarop het wordt uitgegeven.**

ondertekeningen