

**Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 i EUF-fördraget angående tolkningen av artikel 30a i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)**

**Inledning**

1. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarhet i hur bestämmelserna om vad som avses med begreppen voucher och flerfunktionsvoucher i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Tolkningsfrågan har uppkommit i ett mål där förhandsbesked har sökts av ett bolag som har för avsikt att sälja ett kort som ger innehavaren rätt att erhålla vissa tjänster på en viss plats under en begränsad tid och upp till ett visst värde, ett s.k. city card.

**Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser**

2. I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet anges vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Dit hör bl.a. tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
3. Av artikel 30a.1 framgår att med voucher avses 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.

4. Enligt artikel 30a.2 avses med enfunktionsvoucher en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern.
5. Av artikel 30a.3 framgår att en *flerfunktionsvoucher* är en annan voucher än en enfunktionsvoucher.
6. I artikel 30b.2 anges att den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt.
7. Av artikel 73 framgår att beskattningsunderlaget för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.
8. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska enligt artikel 73a 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.
9. Artiklarna 30a, 30b och 73a har införts genom direktiv (EU) 2016/1065.
10. I skäl 4 i direktiv 2016/1065 anges att reglerna enbart bör 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.

11. Av skäl 5 framgår att bestämmelserna om vouchrar inte bör medföra någon förändring av behandlingen i mervärdesskattehänseende av färdbiljetter, inträdesbiljetter till biografier och museer samt frimärken eller liknande.

### **Tillämpliga nationella bestämmelser**

12. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas till staten bl.a. vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.
13. I 1 kap. 20 § anges att med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. De varor som ska levereras eller tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet.
14. Av 1 kap. 21 § framgår att med enfunktionsvoucher avses en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor och tjänster som vouchern avser och i vilket land omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses ha skett. Med flerfunktionsvoucher avses en annan voucher än en enfunktionsvoucher.
15. I 2 kap. 12 § föreskrivs att den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska anses som en omsättning enligt 2 kap. 1 §. Tidigare överlåtelser av flerfunktionsvouchern är dock inte omsättningar.

16. Enligt 7 kap. 3 c § avses med ersättning allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. Vid leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster mot en flerfunktionsvouchervoucher ska den ersättning som betalas för vouchern anses som ersättning för varorna eller tjänsterna. Om det saknas information om det beloppet, ska det monetära värde som anges på flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning.

### **Omständigheterna i målet**

17. Målet gäller ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden där frågan om ett city card utgör en flerfunktionsvouchervoucher har behandlats. Förhandsbeskedet har i denna del överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen av såväl Skatteverket som det bolag som har sökt förhandsbeskedet, CC. Förhandsbeskedet har även överklagats såvitt avser frågor av följdkaraktär.
18. Förutsättningarna är följande.
19. Bolaget säljer ett kort till turister som besöker Stockholm. Kortet ger innehavaren rätt att under en begränsad tid och upp till ett visst värde få tillgång till ett sextiotal attraktioner, t.ex. 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. Tjänsterna är skattepliktiga med varierande skattesatser eller undantagna från skatteplikt. Innehavaren 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 bolaget får arrangören sedan ersättning från bolaget för varje inträde eller nyttjande med en viss procent av det ordinarie inträdes- eller nyttjandepriiset. Arrangören är inte skyldig att medge innehavaren av ett kort inträde mer än en gång. Bolaget garanterar inte ett minsta antal besökare. Om värdegränsen har uppnåtts är kortet inte längre giltigt.
20. 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 kr. Under giltighetstiden kan innehavaren använda kortet som betalning till ett värde

motsvarande högst 1 800 kr. Giltighetstiden börjar löpa när kortet används för första gången. Kortet måste användas inom ett år efter köptillfället.

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

### **Parternas ståndpunkter**

#### *Skatteverket*

22. Kortet kan inte anses kännetecknas av att det löses in mot varor eller tjänster och det är därför inte en voucher. Utmärkande för kort av detta slag är att de är giltiga endast under en begränsad tid (mellan en och fem sammanhängande dagar) och att de har en hög värdegräns i förhållande till giltighetstiden. Det är fråga om ett slags upplevelsekort som ger innehavaren rätt att ta del av en stor mängd attraktioner och ett obegränsat antal Hop on Hop off-resor. Ju mer kortet används desto större rabatt får innehavaren jämfört med om denne hade betalat ordinarie pris för varje attraktion. På grund av den höga värdegränsen och den korta giltighetstiden kommer en genomsnittskonsumert med all säkerhet inte att använda kortet fullt ut.

#### *CC*

23. Kortet är en flerfunktionsvoucher. Arrangörerna är skyldiga att godta kortet som ersättning. Av villkoren för kortinnehavarna framgår vilka tjänster som kan betalas med kortet och vilka tillhandahållarna är. Kortinnehavaren kan använda kortet för samtliga attraktioner som tillhandahålls av de arrangörer med vilka bolaget har ingått avtal, med förbehåll för tillämplig värdegräns. Kortet uppfyller de kriterier som anges i artikel 30a.1 i mervärdesskattedirektivet. Det finns inte utrymme för att ställa några ytterligare krav för att ett instrument ska anses utgöra en voucher. 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.

### **Behovet av förhandsavgörande**

24. Bestämmelserna om vouchrar i mervärdesskattedirektivet är relativt nya och tillämpas för vouchrar som ställs ut efter den 31 december 2018. EU-domstolen synes ännu inte haft anledning att ta ställning till hur begreppen voucher och flerfunktionsvoucher ska tolkas. Parterna har olika uppfattningar om ett kort av det slag som är aktuellt i målet ska anses vara en flerfunktionsvoucher. Frågan om hur kort av detta slag ska behandlas har varit föremål för diskussioner i EU:s mervärdesskattekommitté utan att någon samsyn har nåtts. Ett liknande kort har i Danmark enligt vad som upplysts i målet ansetts vara en flerfunktionsvoucher.
25. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att det är nödvändigt att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

### **Fråga**

26. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, svar på följande fråga.
27. 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?