

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

28. april 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem – artikel 30a, nr. 1) – begrebet »voucher« – artikel 30a, nr. 3) – begrebet »voucher til flere formål« – salg af et kort, som i en begrænset periode giver indehaveren ret til at benytte forskellige turistydelser«

I sag C-637/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 18. november 2020, indgået til Domstolen den 25. november 2020, i sagen:

Skatteverket

mod

DSAB Destination Stockholm AB,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne I. Ziemele, T. von Danwitz (refererende dommer), P.G. Xuereb og A. Kumin,

generaladvokat: T. ?apeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skatteverket ved A.-S. Pallasdies, som befuldmægtiget,
- DSAB Destination Stockholm AB ved U. Grefberg og advokat M. Fri,
- den italienske regering ved G. Palmieri og A. Maddalo, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskait? og P. Carlin, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. februar 2022, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 30a i Rådets direktiv

2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2016/1065 (EU) af 27. juni 2016 (EUT 2016, L 177, s. 9) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteverket (skattemyndighederne, Sverige) og DSAB Destination Stockholm AB (herefter »DSAB«) vedrørende den afgiftsmæssige behandling af et instrument, som sidstnævnte markedsfører i form af et kort benævnt »citycard« (herefter »det i hovedsagen omhandlede kort«).

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Det følger af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), at levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er merværdiafgiftspligtige (momspligtige).

4 Momsdirektivets artikel 30a bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

1) »voucher«: et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument

2) »voucher til ét formål«: en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren

3) »voucher til flere formål«: en voucher, der ikke er en voucher til ét formål.«

5 Momsdirektivets artikel 30b fastsætter:

»1. Hver overdragelse af en voucher til ét formål, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.

Hvis overdragelsen af en voucher til ét formål foretages af en afgiftspligtig person, der handler i en anden afgiftspligtig persons navn, betragtes denne overdragelse som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn den afgiftspligtige person handler.

Hvis leverandøren af varerne eller ydelserne ikke er den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren dog for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til.

2. Den faktiske overdragelse af de varer eller den faktiske levering af de ydelser til gengæld for

en voucher til flere formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, pålægges moms i henhold til artikel 2, mens hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål ikke er momspligtig.

Hvis voucheren til flere formål overdrages af en anden afgiftspligtig person end den afgiftspligtige person, der foretager den momspligtige transaktion i henhold til første afsnit, pålægges enhver levering af ydelser, der kan identificeres, såsom distributions- eller reklameydelser, moms.«

6 Momsdirektivets artikel 73a bestemmer:

»Med forbehold af artikel 73 er afgiftsgrundlaget for levering af varer eller ydelser, der foretages mod en voucher til flere formål, det samme som den modværdi, der er betalt for voucheren, eller i mangel af oplysninger om denne modværdi den pengeværdi, der er angivet på selve voucheren til flere formål eller i den tilhørende dokumentation, med fradrag af momsbeløbet for de leverede varer eller ydelser.«

Direktiv 2016/1065

7 Følgende fremgår af anden, fjerde og femte betragtning til direktiv 2016/1065, der ændrede direktiv 2006/112 med henblik på bl.a. at indsætte artikel 30a, 30b og 73a:

»(2) Med henblik på at sikre en sikker og ensartet behandling, overensstemmelse med principperne om en generel forbrugsafgift, der er direkte proportional med varernes og ydelsernes pris, undgå inkonsekvens, konkurrencefordrejning, dobbelt- eller ingen afgiftspålæggelse samt for at mindske risikoen for afgiftsunddragelse er der behov for specifikke bestemmelser for den momsmæssige behandling af vouchere.

[...]

(4) Kun vouchere, der kan anvendes til indløsning mod varer eller ydelser, bør være omfattet af disse bestemmelser. Instrumenter, der giver indehaveren ret til en rabat ved køb af varer eller ydelser, men ikke ret til at modtage sådanne varer eller ydelser, bør dog ikke være omfattet af disse bestemmelser.

(5) Bestemmelserne om vouchere bør ikke medføre nogen ændringer i den momsmæssige behandling af rejsehjemler, entrébilletter til biografer og museer, frimærker eller lignende.«

Svensk ret

8 Momsdirektivets artikel 30a og 30b er blevet gennemført i svensk ret ved bl.a. §§ 20 og 21 i kapitel 1, § 12 i kapitel 2 og § 3c i kapitel 7 i merværdesskattelagen (1994:200) (lov (1994:200) om merværdiafgift) af 30. marts 1994 (SFS 1994, nr. 200).

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 DSAB er den virksomhed, som markedsfører det i hovedsagen omhandlede kort til turister, der besøger byen Stockholm (Sverige).

10 Kortet giver indehaveren ret til adgang til ca. 60 turistattraktioner, såsom seværdigheder og museer, i en begrænset periode og op til en vis værdi. Kortet giver også adgang til ca. 10 personbefordringsydelser såsom DSAB's egne busser og både benævnt »Hop on – Hop off« samt sightseeingture med andre arrangører. Visse af disse ydelser pålægges moms med satser på mellem 6% og 25%, mens andre er fritaget herfor. Indehaveren af det i hovedsagen omhandlede kort bruger kortet som betalingsmiddel for at få adgang til eller benytte en ydelse uden

ekstrabetaling, idet kortet blot registreres med en kortlæser, der er udviklet til dette formål. I henhold til en kontrakt indgået med DSAB modtager leverandøren for hver adgang eller brug efterfølgende et vederlag fra DSAB, der svarer til en procentdel af den normale adgangs- eller brugspris. Leverandøren er ikke forpligtet til at give kortindehaveren adgang til sine ydelser mere end én gang. DSAB garanterer ikke et mindste antal besøgende. Når kortets værdigrænse er nået, kan kortet ikke længere bruges af kortindehaveren.

11 Det i hovedsagen omhandlede kort findes i forskellige versioner med forskellige gyldighedsperioder og værdigrænser. Et kort til voksne med en 24 timers gyldighedsperiode koster 669 (SEK) (ca. 65 EUR). I denne gyldighedsperiode kan indehaveren anvende kortet til at betale for ydelser af en værdi på op til 1 800 SEK (ca. 176 EUR). Gyldighedsperioden begynder at løbe, når det nævnte kort anvendes første gang. Det nævnte kort skal anvendes inden udløbet af et år beregnet fra købstidspunktet.

12 Som opfølgning på en anmodning om et bindende svar indgivet af DSAB fastslog Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige), at det i hovedsagen omhandlede kort ikke udgjorde en »voucher til flere formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a. Skatteretsnævnet fandt, at det fulgte af definitionen af en »voucher« i denne bestemmelses forstand og af bestemmelserne om beregning af afgiftsgrundlaget, at en voucher skal have en vis nominel værdi eller relatere sig til visse angivne leveringer af varer eller ydelser. Ifølge skatteretsnævnet skal det af en voucher tydeligt fremgå, hvad der kan modtages som modydelse for den, selv om der – når der er tale om en voucher til flere formål – kan være en vis usikkerhed om afgiftssats eller afgiftsland.

13 Ovennævnte bindende svar er genstand for søgsmål indbragt for den forelæggende ret af både skattemyndighederne og DSAB.

14 Skattemyndighederne har gjort gældende, at det i hovedsagen omhandlede kort ikke kan kvalificeres som »voucher« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 30a. Der er tale om en slags oplevelseskort, hvis værdigrænse er meget høj i forhold til dets gyldighedsperiode, som er meget kort. En gennemsnitsforbruger vil således ikke være i stand til at benytte alle de muligheder, som dette kort giver. Den nedsættelse, som indehaveren af nævnte kort opnår i forhold til den normale pris for de besøgte attraktioner, er proportional med omfanget af brugen heraf. Dette kort kan således ikke i sig selv anses for at være indløst mod varer eller tjenesteydelser.

15 DSAB har derimod gjort gældende, at det i hovedsagen omhandlede kort opfylder betingelserne i momsdirektivets artikel 30a, og at det udgør en »voucher til flere formål« som omhandlet i denne artikel. DSAB har bl.a. anført, at de pågældende leverandører er forpligtede til at acceptere kortet som betalingsmiddel, og at de vilkår og betingelser, der finder anvendelse på kortindehaverne, angiver, hvilke ydelser der kan betales med det nævnte kort, og hvem leverandørerne af disse ydelser er. Det nævnte kort kan anvendes som modværdi for afgiftspligtige ydelser med forskellige afgiftssatser. Det momsbeløb, der skal betales for de ydelser, der kan leveres som modværdi for det i hovedsagen omhandlede kort, er derfor ikke kendt på tidspunktet for udstedelsen af kortet.

16 Under disse omstændigheder har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) – idet denne ret har konstateret, at Domstolen endnu ikke har taget stilling til fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser om vouchere, og at arbejdet i momsudvalget, der er nedsat ved dette direktivs artikel 398, ikke har gjort det muligt at nå til enighed om den afgiftsmæssig behandling af instrumenter som det i hovedsagen omhandlede kort – besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 30a fortolkes således, at et kort af den foreliggende art, som giver indehaveren ret til i en begrænset periode og op til en vis værdi at benytte ydelser på e[t] bestemt sted, er en voucher, og er det i så fald en voucher til flere formål?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 30a skal fortolkes således, at et instrument, der giver indehaveren ret til i en begrænset periode på et bestemt sted at benytte ydelser op til en vis værdi, kan udgøre en »voucher« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dette direktivs artikel 30a, nr. 1), selv om en gennemsnitsforbruger på grund af dette instruments begrænsede gyldighedsperiode ikke kan benytte samtlige ydelser, som kortet giver mulighed for, og, i bekræftende fald, om et sådant instrument kan udgøre en »voucher til flere formål« som omhandlet i dette direktivs artikel 30a, nr. 3).

18 I overensstemmelse med fast retspraksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 18.11.2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

19 I denne henseende skal det for det første afgøres, under hvilke betingelser et instrument kan kvalificeres som en »voucher«, henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 30a, stk. 1.

20 I henhold til denne bestemmelse er en voucher et instrument, hvor der for det første består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og, for det andet, hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

21 Det skal derfor undersøges, dels om der for et sådant instrument består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, dels om det nævnte instrument eller den tilhørende dokumentation angiver, hvilke varer eller tjenesteydelser der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet. Som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 30a, nr. 1), der indeholder bindeordet »og«, og som generaladvokaten har anført i punkt 41 i sit forslag til afgørelse, er de to betingelser, der er nævnt i denne doms præmis 20, kumulative.

22 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at disse to betingelser synes at være opfyldt, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

23 Hvad angår det af skattemyndighederne påberåbte argument om, at det i hovedsagen omhandlede kort ikke kan udgøre en »voucher« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 30a, nr. 1), med den begrundelse, at en gennemsnitsforbruger, henset til kortets begrænsede gyldighedsperiode, ikke ville være i stand til at benytte samtlige de ydelser, som kortet giver mulighed for, skal det bemærkes, at et sådant argument ikke kan tiltrædes.

24 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 57 i sit forslag til afgørelse, følger det nemlig ikke af definitionen af »voucher« i momsdirektivets artikel 30a, stk. 1), at det pågældende korts gyldighedsperiode eller muligheden for benytte samtlige de ydelser, som kortet giver mulighed for, er relevante elementer med henblik på at kvalificere kortet som en »voucher« i denne bestemmelses forstand.

25 I modsætning til hvad den italienske regering har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan udstedelsen af et instrument som det i hovedsagen omhandlede desuden ikke kvalificeres som »én enkelt tjenesteydelse«, henset til mangfoldigheden af de tilbudte ydelser og af de tredjemænd, der som økonomiske aktører optræder som leverandører af ydelser.

26 En sådan kvalificering ville i øvrigt være i strid med det formål, der er anført i femte betragtning til direktiv 2016/1065, idet den ville føre til, at der blev indført en ensartet afgiftssats for ydelser såsom transport eller entré til museer, som er pålagt forskellige momssatser, eller som er fritaget for denne afgift. En sådan kvalificering kunne også føre til en dobbelt afgiftspålæggelse af de pågældende ydelser, selv om direktiv 2016/1065 bl.a. havde til formål at undgå dette, således som det fremgår af anden betragtning til direktivet.

27 Under disse omstændigheder, og med forbehold for den efterprøvelse, der er nævnt i denne doms præmis 22, forekommer det muligt at kvalificere det i hovedsagen omhandlede kort som »voucher« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 30a, nr. 1).

28 Hvad for det andet angår kvalificeringen af det i hovedsagen omhandlede kort som »voucher til flere formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 3), skal det bemærkes, at dette begreb er residuelt. I henhold til denne bestemmelse er alle vouchere, der ikke er vouchere til ét formål, nemlig »vouchere til flere formål«. Det skal derfor først undersøges, om det nævnte kort er omfattet af begrebet »voucher til ét formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2).

29 I henhold til sidstnævnte bestemmelse defineres en »voucher til ét formål« som en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for voucherenes udstedelse.

30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det i hovedsagen omhandlede kort giver adgang til forskellige ydelser, der er pålagt forskellige momssatser eller fritaget herfor, og at det er umuligt på forhånd at forudse, hvilke ydelser indehaveren af dette kort vil vælge.

31 I dette tilfælde skal det fastslås, at momsen på de ydelser, som indehaveren af det omhandlede kort benytter, ikke er kendt på tidspunktet for udstedelsen af kortet, hvilket udelukker, at det kan kvalificeres som en »voucher til ét formål« som omhandlet i momsdirektivets artikel 30a, nr. 2). Følgelig, og således som generaladvokaten har anført i punkt 66 i sit forslag til afgørelse, idet dette kort – med forbehold for den efterprøvelse, der er nævnt i denne doms præmis 22 – kan udgøre en »voucher«, skal det kvalificeres som en »voucher til flere formål« som omhandlet i dette direktivs artikel 30a, nr. 3). Kortets afgiftsmæssige behandling skal fastsættes i lyset af direktivets artikel 30b, stk. 2, og artikel 73a.

32 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 30a skal fortolkes således, at et instrument, der giver indehaveren ret til i en begrænset periode på et bestemt sted at benytte ydelser op til en vis værdi, kan udgøre en »voucher« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 30a, nr. 1), selv om en

gennemsnitsforbruger på grund af dette instruments begrænsede gyldighedsperiode ikke kan benytte samtlige ydelser, som kortet giver mulighed for. Dette instrument udgør en »voucher til flere formål« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 30a, nr. 3), eftersom den moms, der skal betales af disse ydelser, ikke kendes på tidspunktet for udstedelsen af instrumentet.

Sagsomkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 30a i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016, skal fortolkes således, at et instrument, der giver indehaveren ret til i en begrænset periode på et bestemt sted at benytte ydelser op til en vis værdi, kan udgøre en »voucher« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 30a, nr. 1), selv om en gennemsnitsforbruger på grund af dette instruments begrænsede gyldighedsperiode ikke kan benytte samtlige ydelser, som kortet giver mulighed for. Dette instrument udgør en »voucher til flere formål« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 30a, nr. 3), eftersom den merværdiafgift, der skal betales af disse ydelser, ikke kendes på tidspunktet for udstedelsen af instrumentet.

Underskrifter

* Processprog: svensk.