

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

TAMARA ?APETA

föredraget den 27 januari 2022(1)

Mål C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från First-tier Tribunal (Domstolen i första instans, skatteavdelningen) (Förenade kungariket))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Överföring av värdekuponger som skattepliktiga transaktioner – Artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet – Begreppet ’för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål’ – Tillhandahållande av värdekuponger, utan ersättning, till personal inom ramen för ett bonussystem för anställda”

I. Inledning

1. Förevarande mål har flera dimensioner. Den yttre dimensionen avser själva den tolkning som begärts av First-tier Tribunal (skatteavdelningen) (Förenade kungariket) i en tvist om skyldigheten att redovisa utgående mervärdesskatt på överföringar av värdekuponger utan ersättning från en beskattningsbar person till dess personal. Det framstår som oklart för den hänskjutande domstolen huruvida en sådan överföring ska anses utgöra ett tillhandahållande för ”hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annars rörelsefrämmande ändamål” i den mening som avses i artikel 26.1 b i direktiv 2006/112/EG.(2)

2. Under ytan av denna tvist döljer sig emellertid en fråga om skatteneutralitet. Om den aktuella transaktionen anses omfattas av artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, ska mervärdesskatt redovisas *två gånger* på värdet av dessa värdekuponger. Det vill säga, en gång vid överföringen från den beskattningsbara personen till dess personal och en gång vid utnyttjandet av den underliggande rättigheten (mottagande av varor eller tjänster från en utvald detaljhandlare).

3. Genom att besvara den hänskjutande domstolens frågor kommer domstolen följaktligen att få möjlighet att klargöra när de rättsliga villkoren är uppfyllda för att utkräva mervärdesskatt i fråga

om sådana värdekuponer som är aktuella i förevarande mål.

II. Tillämpliga bestämmelser

4. Tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet fastställs i artikel 2.1 i direktivet. Enligt artikel 2.1 c i nämnda direktiv ska "tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" vara föremål för mervärdesskatt.

5. Enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras "leverans av varor" som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar", samtidigt som artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet definierar "tillhandahållande av tjänster" som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

6. Artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

...

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål."(3)

7. Enligt artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet, definieras en beskattningsgrundande händelse som "den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda". Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet ska "den beskattningsgrundande händelsen inträffa och mervärdesskatt bli utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum."

III. Faktiska omständigheter, det nationella förfarandet och tolkningsfrågan

8. GE Aircraft Engine Services Limited (nedan kallad sökanden) är ett företag som underhåller och reparerar jetmotorer i Förenade kungariket. Företaget är en del av General Electric-koncernen (GE), ett amerikanskt multinationellt konglomerat.

9. Sökanden tillämpade ett bonusprogram för sin personal kallat "Above & Beyond-programmet". Inom ramen för detta program kunde alla anställda hos sökanden nominera en annan anställd som han eller hon ansåg förtjänade en särskild belöning på grund av sitt agerande, i enlighet med kraven i programmet.

10. "Above & Beyond-programmet" omfattade olika nivåer av belöningar. En person som nominerade en annan var tvungen att välja lämplig nivå och uppge information om varför kandidaten förtjänade belöningen. I förevarande mål är det endast fråga om den mellanliggande nivån av detta belöningsprogram. På denna nivå, och efter en intern godkännandeprocess, tilldelades kandidaten en värdekupong.

11. Om belöningen utgjordes av värdekuponer fick kandidaten en länk skickad till sig, vilken ledde till en webbplats som drevs av Globoforce Limited (nedan kallat Globoforce), en leverantör av tjänster inom socialt erkännande. På Globoforces webbplats kunde den belönade arbetstagaren välja en kupong från en rad (deltagande) detaljhandelsbutiker som angavs i en förteckning. När den anställda gjort sitt val kunde värdekupongen endast lösas in i den valda detaljhandelsbutiken.

12. Leveransen av värdekuponger från Globoforce till den anställda skedde på följande sätt. Globoforce köpte värdekupongerna direkt från de aktuella detaljhandelsbutikerna och sålde dem till GE i Förenta staterna (nedan kallat GE US). Därefter sålde GE US värdekupongerna till GE:s huvudkontor, som också ligger i Förenta staterna (GE HQ). Därefter gjorde GE HQ en gränsöverskridande leverans av värdekupongerna till ett antal GE-enheter i Förenade kungariket. Var och en av dessa enheter, inklusive sökanden, tillhandahöll i egenskap av arbetsgivare värdekupongen till den anställda som nominerats inom ramen för "Above & Beyond-programmet".

13. Eftersom värdekupongerna ursprungligen kom från enheter utanför Europeiska unionen redovisade sökanden ingående mervärdesskatt för leveransen av dessa värdekuponger från GE HQ enligt principen om omvänd skattskyldighet, och återkrävde motsvarande belopp från de berörda skattemyndigheterna.

14. När den belönade arbetstagaren använde den värdekupong som hade tilldelats honom eller henne för att köpa varor/tjänster, skulle den deltagande detaljhandelsbutiken betala utgående mervärdesskatt på värdekupongens värde.

15. Den 20 december 2017 utfärdade Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skattemyndigheten, nedan kallad motparten) ett taxeringsbeslut avseende 332 495 pund sterling (GBP) (ungefär 374 389 euro) till sökanden för perioden december 2013–oktober 2017 för icke deklarerad utgående mervärdesskatt på värdet av de värdekuponger som tillhandahållits inom ramen för "Above & Beyond-programmet".

16. First-tier Tribunal (Domstolen i första instans, skatteavdelningen) (Förenade kungariket), hyste tvivel om tolkningen av artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, och beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

"1) Ska en beskattningsbar persons tillhandahållande till anställda av värdekuponger hos utomstående detaljhandelsbutiker, vilket ingår i ett program för att belöna högpresterande anställda, anses utgöra ett tillhandahållande 'för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål' i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet?

2) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 att den beskattningsbara personen har ett affärsmässigt syfte med tillhandahållandet av värdekuponger till personalen?

3) Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 att de värdekuponger som de anställda får är avsedda för deras eget bruk och kan användas för deras privata syften?"

17. Den hänskjutande domstolen har förklarat att det aktuella målet fungerar som pilotmål för andra överklaganden som grundas på liknande omständigheter, rörande nitton andra enheter inom GE-koncernen.

18. Sökanden och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Dessa parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen i målet den 24 november 2021.

IV. Analys

19. Detta förslag till avgörande är uppdelat på följande sätt. Jag kommer inledningsvis att uttala mig om tolkningen av artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet och, mot bakgrund härav, besvara de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen (A). Resultatet av denna tolkning kan i förevarande mål, vilket jag kommer att redogöra för, leda till att mervärdesskatt på värdet av kupongerna tas ut två gånger. Följaktligen kommer jag att undersöka huruvida överföringen av

dessa kuponger utgör en beskattningsgrundande händelse över huvud taget (B).

A. Tjänster som tillhandahålls för privat bruk eller annat rörelsefrämmande ändamål

20. Den hänskjutande domstolen söker i huvudsak klarhet i huruvida en beskattningsbar persons kostnadsfria överföring av kuponger till sin personal, inom ramen för ett sådant bonussystem som är aktuellt i förevarande mål, ska bli föremål för mervärdesskatt som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i enlighet med artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet.

21. För att besvara denna fråga krävs en tolkning av begreppet "för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål", vilket förekommer i nämnda bestämmelse.

22. Jag kommer därför tolka detta begrepp (1) innan jag besvarar den hänskjutande domstolens specifika frågor (2).

1. Legaldefinition av "rörelsefrämmande ändamål"

23. Enligt artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet ska två typer av situationer behandlas som tillhandahållande av tjänster mot ersättning. Den första avser användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen. Den andra avser tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av en beskattningsbar person "för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål".

24. Det är tillhandahållandet av tjänster utan ersättning som är av intresse i detta fall. Inledningsvis bör det klargöras att det är ostridigt mellan parterna att det har skett ett tillhandahållande av tjänster och att tjänsterna har tillhandahållits kostnadsfritt. Den enda fråga som återstår är huruvida dessa tjänster tillhandahölls i privat eller affärsmässigt syfte.

25. I detta avseende bör det erinras om att tillhandahållande av tjänster *utan* ersättning normalt sett faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet.(4) Artikel 26.1 b i nämnda direktiv innehåller dock ett undantag från denna huvudregel.(5) Såsom kommissionen förklarade vid den muntliga förhandlingen, skapar denna bestämmelse en rättslig fiktion där vissa transaktioner, även sådana som tillhandahålls utan ersättning, ändå omfattas av mervärdesskattesystemet.

26. Detta undantag har motiverats av rättviseskäl och skattemässig neutralitet. Artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet syftar nämligen till att förhindra att en beskattningsbar person får en fördel av privat användning av varor eller tjänster från sitt företag jämfört med en vanlig konsument, som bär bördan av mervärdesskatt som uppkommit i tidigare skeden av saluföringen.(6) Till skillnad från den beskattningsbara personen har konsumenten nämligen inte möjlighet att utvidga den figurativa kedjan av (ingående) transaktioner för att övervältra skattebördan "nedströms".(7)

27. Sammanfattningsvis syftar artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet till att säkerställa att den beskattningsbara personen, under omständigheter som faller utanför näringsverksamhet, erkänns som slutkonsument i mervärdesskattehänseende.

28. I artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet behandlas därför, enligt min tolkning, i ett första steg alla tillhandahållanden av tjänster utan ersättning för den beskattningsbara personens eget eller personalens *privata bruk*. Dessa transaktioner likställs därmed med andra

(rörelsefrämmande) tillhandahållanden av tjänster mot ersättning, vilket medför att den skattskyldiga personen måste redovisa utgående skatt på dessa.

29. Om tjänsterna tillhandahålls kostnadsfritt behandlas den skattskyldiga personen därmed som slutkonsument. I ett andra steg föreskrivs dock i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet att ett tillhandahållande av tjänster utan ersättning ändå kan anses *inte* ha tillhandahållits för privat bruk (och därmed som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning), om användningen av detta tillhandahållande främjade en beskattningsbar persons *affärsmässiga* syfte.(8)

30. Men hur ska detta fastställas?

31. Sökanden anser att hänsyn ska tas till den beskattningsbara personens subjektiva avsikt som ligger till grund för det kostnadsfria tillhandahållandet av varor eller tjänster. Om en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst kostnadsfritt i syfte att främja sin verksamhet, bör denna tjänst således anses ha ett affärsmässigt syfte i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet. Enligt sökanden bör därför en beskattningsbar persons affärspolicyer som syftar till att indirekt öka personalens produktivitet genom att förbättra de anställdas tillfredsställelse och engagemang erkännas som en del av begreppet "affärssyfte".

32. Som jag förklarat i punkt 28 ovan, utgår artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet från att *alla* tjänster som tillhandahålls utan ersättning av en beskattningsbar person till dennes personal ska anses vara tillhandahållande av tjänster för rörelsefrämmande ändamål. I detta skede görs därför ingen bedömning av den särskilda transaktionen i fråga. Enligt denna utgångspunkt är det därför irrelevant för behandlingen av en viss transaktion enligt artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet om den beskattningsbara personen subjektivt avsåg tillhandahålla tjänsten i affärsmässigt syfte eller för privat bruk. Om tjänsten tillhandahölls utan ersättning förutsätter mervärdesskattedirektivet att avsikten var för privat bruk.

33. De utmärkande faktorerna för en transaktion får endast betydelse när en beskattningsbar person vill visa att en viss transaktion som omfattas av artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet i själva verket inte genomfördes i privat syfte, utan i affärssyfte. De två viktigaste målen om tolkningen av denna bestämmelse, Fillibeck(9) och Danfoss och AstraZeneca(10), visar att domstolen identifierar ett affärsmässigt syfte genom att undersöka huruvida den tillhandahållna tjänsten (som, i dessa fall gällde kostnadsfri transport samt respektive kostnadsfri lunch) var "nödvändig" i ljuset av kraven på *en viss beskattningsbar persons verksamhet*.(11)

34. Jag kan inte förneka att denna fokusering på begreppet "nödvändig" kan tolkas med ett visst inslag av subjektivitet. Detta är i huvudsak vad sökanden anför och vad som skulle följa av en naturlig tolkning av detta begrepp. Jag anser dock att man måste se bortom den rent språkliga innebörden och betrakta sökandens föreslagna tillvägagångssätt i ett bredare sammanhang.

35. Om det påstådda affärsmässiga syftet hos en beskattningsbar person accepteras som ett kriterium, skulle effekten bli att det ankommer på den enskilda beskattningsbara personen att avgöra när en viss transaktion sker i affärssyfte, och därmed inte är skattepliktig. Domstolarna skulle följaktligen hamna i den besvärliga situationen att de skulle behöva spekulera kring dessa affärsbeslut med avseende på deras verkliga nödvändighet. Att låta innebörden av begreppet "nödvändighet" vara föremål för den mervärdesskattepliktiga personens subjektiva tolkning skulle dessutom leda till det orimliga resultatet att två beskattningsbara personer med identiska skattepliktiga leveranser i samband med utövandet av en identisk verksamhet ändå skulle kunna komma fram till olika slutsatser när det gäller "nödvändigheten" av en tjänst. Detta skulle öppna för möjligheten att undanta en annars skattepliktig transaktion från tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet. Det är uppenbart att ett sådant resultat inte är förenligt med den strikta tolkning som domstolen har gjort av den bestämmelsen.(12)

36. Jag förstår domarna i målen Fillibeck(13) och Danfoss och AstraZeneca(14) så, att tolkningen av "nödvändigheten" av en transaktion utgår från två objektivt fastställda faktorer: för det första måste det finnas ett samband mellan en tjänst som tillhandahålls kostnadsfritt och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet och för det andra måste det finnas en kontroll över användningen av denna tjänst för att säkerställa att den verkligen används i samband med eller för att främja den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

37. Den förstnämnda faktorn säkerställer att tjänsten i fråga tillhandahålls i syfte att främja den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.(15) Såsom sökanden har påpekat både i sina yttranden och vid den muntliga förhandlingen kan detta villkor emellertid inte tolkas strikt, så att det medför ett krav på att den berörda personens verksamhet skulle vara omöjlig att bedriva utan tjänsten i fråga.

38. Trots detta kan kravet på nödvändighet inte heller avse en tjänst som vanligtvis och allmänt är knuten till varje typ av verksamhet. Transport av anställda till och från arbetet är naturligtvis nödvändigt för att organisera arbetet. Det anses dock inte i sig vara ett "affärsmässigt syfte" i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet. Det kan därför inte erbjudas kostnadsfritt utan att omfattas av mervärdesskatt. När domstolen i målet Fillibeck(16) godtog att tillhandahållandet av kostnadsfria transporttjänster kunde ske i affärssyfte, kopplade domstolen denna tjänst till "byggföretagens särskilda egenskaper".(17) Transporten var därför "nödvändig" under dessa särskilda omständigheter, även om domstolen inte ansåg att transporter till och från arbetet var nödvändiga i ordets traditionella betydelse.

39. I målet Danfoss och Astra Zeneca(18) förekom inga sådana branschspecifika kvalificeringskriterier. Domstolen noterade ändå att "den specifika organiseringen av dess verksamhet" måste visa att de aktuella kostnadsfria leveranserna inte ska anses vara rörelsefrämmande.(19) En kostnadsfri lunch godtogs inte desto mindre som att den hade ett yrkesmässigt ändamål, eftersom den hade ett nära samband med den särskilda organisationen av den beskattningsbara personens verksamhet (i den meningen att lunchen endast erbjöds vid särskilda affärsmöten).(20)

40. På samma sätt, även om det inte kan förnekas att ökad effektivitet som följer av att de anställda är nöjdare har en koppling till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, är en sådan koppling *allmän* och därmed inte tillräcklig specifik för den beskattningsbara personens behov, på samma sätt som transport eller måltider till de anställda är allmänna intressen för alla företag. Kostnadsfria gåvor som motiverar anställda skiljer sig därför inte från kostnadsfria luncher eller kostnadsfri transport. De omfattas helt enkelt inte av begreppet "affärsverksamhet" i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, såvida det inte kan fastställas att de särskilda egenskaperna i den beskattningsbara personens företagsorganisation eller några andra

särskilda omständigheter medför att det är "nödvändigt" att tillhandahålla tjänsterna kostnadsfritt, vilket innebär att tjänsterna inte längre anses vara för privat bruk utan omfattas av begreppet "affärssyfte".

41. Den andra beståndsdel – avseende kontroll – säkerställer att tjänsten i fråga under hela den tid som den tillhandahålls förblir kopplad till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Förekomsten av kontroll ska bedömas objektivt. Det måste således visas att det *endast* var den beskattningsbara personen som vid varje tidpunkt bestämde den avsedda slutanvändningen av en tjänst.(21) I målet Fillibeck(22) fastställdes kontrollen genom att byggföretaget dikterade transportvägar och transporttider, vilket var ett val som dess anställda inte kunde göra.(23) På liknande sätt var det i målet Danfoss och AstraZeneca(24) respektive arbetsgivare som dikterade tid, plats och tillfälle då de kostnadsfria måltiderna i samband med affärsmöten skulle tillhandahållas personalen.(25)

42. Det stämmer, som sökanden påpekat, att kontrollen i sig inte utesluter möjligheten att en anställd kan få en viss privat fördel av att använda varor eller tjänster som arbetsgivaren tillhandahåller kostnadsfritt. Det är bekvämt och ekonomiskt att få gratis transport till och från en svårtillgänglig arbetsplats samt att få smörgåsar under långa eller viktiga affärsmöten. Enbart det faktum att en anställd drar nytta av en tjänst som arbetsgivaren tillhandahåller kostnadsfritt (inklusive, vilket vanligtvis är fallet, uppvärmning, allmänna säkerhetsåtgärder på arbetsplatsen och kontorsmöbler) förnekar eller minskar dock inte det "affärsmässiga" syftet med sådana varor och tjänster.(26) Det är dock trots allt den beskattningsbara personen som bestämmer och kontrollerar tillhandahållandet av dessa omkostnader. Eventuella subjektiva förmåner för de anställda som härrör därifrån är endast ett supplement till det "huvudsakliga" tillhandahållandet av de aktuella varorna eller tjänsterna.(27)

43. Därmed kommer jag till frågorna som har hänskjutits av den nationella domstolen.

2. Tolkningsfrågorna

44. Den hänskjutande domstolen har ställt tre frågor. Genom sin första fråga söker den hänskjutande domstolen i huvudsak klarhet i huruvida tillhandahållandet av värdekupongerna sker i sökandens rörelse eller för privat bruk, i den mening som avses i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet. Den andra och tredje frågan bygger sedan på svaret på den första frågan. Den hänskjutande domstolen undrar också om det har någon betydelse för svaret på den första frågan att den beskattningsbara personen har ett affärsmässigt syfte med att utfärda värdekuponger till personalen (fråga 2) och om det har någon betydelse att de värdekuponger som utfärdas till de anställda är avsedda för deras eget bruk och kan användas för deras privata syften (fråga 3).

45. Jag kommer att behandla de tre frågorna gemensamt.

46. Såsom påpekats ovan utgår artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet från förutsättningen att tjänster som en beskattningsbar person erbjuder sina anställda kostnadsfritt ska behandlas som tjänster för privat bruk, och vid första påseendet bör man således komma till slutsatsen att den tjänst som sökanden tillhandahåller genom att ge sina anställda värdekuponger som kan användas i detaljhandelsbutiker omfattas av den bestämmelsens tillämpningsområde. Som svar på den hänskjutande domstolens andra fråga ska det noteras att den beskattningsbara personens subjektiva uppfattning (eller avsikt) att dessa värdekuponger tillhandahålls i ett affärsmässigt syfte inte gör någon skillnad för denna slutsats.

47. Om det emellertid kan fastställas att de aktuella tjänsterna var "nödvändiga" för sökandens ekonomiska verksamhet, skulle detta innebära att de tillhandahölls i ett affärsmässigt syfte, trots

att tjänsterna tillhandahölls kostnadsfritt. Svaret på den hänskjutande domstolens tredje fråga måste därför vara att det krävs att de aktuella tjänsterna var kopplade till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet och att denne, i egenskap av tillhandahållare av dessa kostnadsfria tjänster, hade kontroll över användningen av dem för att säkerställa ett fortsatt samband med eller främjande av sin egen ekonomiska verksamhet.

48. I beslutet om hänskjutande förklaras att "Above & Beyond-programmet" syftade till att uppmuntra och belöna utmärkt arbete och gott uppförande av sökandens anställda genom att ge dem en värdekupong. Dessa värdekuponger kunde lösas in hos en rad deltagande detaljhandelsbutiker. Vid förhandlingen förklarade sökanden att den inte hade någon kännedom om vad de anställda skulle göra med sina värdekuponger. Av handlingarna i målet verkar användningen av värdekupongen inte heller begränsas på annat sätt än att mottagaren måste välja en deltagande detaljhandlare från Globoforces webbplats. Med andra ord, och som sökanden också bekräftade vid den muntliga förhandlingen, kunde en anställd använda värdekupongerna helt efter eget gottfinnande och för personligt bruk. Kontrollen av belöningssystemet skulle endast omfatta frågan om, och i så fall på vilken nivå, en anställd skulle belönas för sin extra arbetsinsats.

49. Om det bekräftas att så är fallet finns det inget som tyder på att det finns en tillräcklig koppling till sökandens ekonomiska verksamhet eller att sökanden har kontroll över användningen av värdekupongerna. Med andra ord, om det test som domstolen tillämpade i målen Fillibeck(28) och Danfoss och AstraZeneca(29) användes i förevarande fall, skulle överföringen av de aktuella kupongerna inte anses vara "nödvändig" för att tillgodose behoven i sökandens verksamhet. Med andra ord skulle den aktuella transaktionen omfattas av standardregeln i artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

B. Värdekuponger och skattepliktiga transaktioner

50. Om det aktuella fallet gällde gåvor av mikrovågsugnar(30) eller andra enkla varor eller tjänster, skulle mitt yttrande kunna stanna vid denna punkt. Men, med tanke på värdekupongernas komplexa karaktär ger dock ovanstående slutsats anledning till eftertanke.

51. Om den aktuella transaktionen verkligen ska anses omfattas av tillämpningsområdet för artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet, skulle sökanden vara tvungen att bära mervärdesskatten på värdet av dessa värdekuponger som om den vore slutkonsumenten av dessa kuponger. När de anställda senare löser in värdekupongerna mot varor eller tjänster från deltagande detaljhandlare, skulle de emellertid också betala mervärdesskatt på *samma* värde. Med andra ord skulle mervärdesskatt tas ut två gånger på värdet av samma kuponger.(31)

52. Jämför detta med den fiktiva situationen där en beskattningsbar person skänker mikrovågsugnar till sina anställda. Det skulle inte förekomma någon dubbelbeskattning. Mervärdesskatt skulle endast behöva tas ut på gåvotransaktionen.

53. Det är uppenbart att ett resultat som leder till dubbelbeskattning inte är förenligt med principen om skattemässig neutralitet(32) (och inte heller, skulle jag vilja tillägga, med grundläggande rättvisepinciper).

54. Jag är emellertid inte övertygad om att detta resultat är en automatisk följd av det system som införts genom mervärdesskattedirektivet i fråga om vissa typer av värdekuponger.

55. Såsom framgår av parternas inlagor och diskussionen vid förhandlingen tycks det uppenbara kravet på beskattning av alla transaktioner med värdekuponger ha sitt ursprung i en felaktig tolkning av domen i målet Astra Zeneca UK.(33) Genom att klassificera överföringen av en

kupong som ett "tillhandahållande av tjänster" som är skilt från den underliggande rättigheten, påstod nämligen domstolen att detta tillhandahållande var en enskild skattepliktig transaktion.

56. Jag delar inte denna uppfattning.

57. I målet Astra Zeneca UK,(34) erbjöd arbetsgivaren sin personal möjligheten att få detaljhandelskuponger i utbyte mot att personalen avstod från en del av sin kontantlön.(35) Det var i detta sammanhang som domstolen slog fast att överföringen av dessa värdekuponger, i mervärdesskattehanseende, utgjorde ett "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.(36) Denna slutsats är fullt motiverad. I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras leverans av varor som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar", medan artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet innehåller en reservdefinition som innebär att varje transaktion som inte utgör en "leverans av varor" *nödvändigtvis* utgör ett "tillhandahållande av tjänster".

58. Det vore emellertid trångsynt att enbart härav dra slutsatsen att överföringen av värdekuponger automatiskt blir en självständig beskattningsgrundande händelse. Förutom att den slutsatsen skulle bortse från de villkor som ligger till grund för artikel 62 i mervärdesskattedirektivet, skulle den också bortse från den ekonomiska och kommersiella verkligheten genom att blanda ihop två helt skilda transaktioner: det vill säga å ena sidan överföringen av värdekupongen och å andra sidan överföringen av den underliggande rättigheten.(37)

59. Eftersom det är *leveransen* av varor eller tjänster som är föremål för mervärdesskatt, snarare än betalningar som görs som ersättning för leveranserna,(38) är det inte alla transaktioner mot ersättning som ger upphov till en beskattningsgrundande händelse, särskilt inte när den omfattar (framtida eller osäkra) rättigheter.(39) Enkelt uttryckt, om det inte sker någon fullständig leverans av dessa varor eller tjänster, uppstår inte någon beskattningsgrundande händelse.(40)

60. Därför anser jag att en gräns måste dras mellan, å ena sidan, överlåtelsen av en rättighet "som sådan" och å andra sidan, överlåtelsen av en "rätt till framtida" tillhandahållande av varor och tjänster.

61. Den förstnämnda typen av tillhandahållande omfattas av mervärdesskatt, eftersom den för köparen faktiskt utgör ett fullbordat tillhandahållande som gör att han eller hon kan betraktas som konsument av en tjänst.(41) En beskattningsgrundande händelse inträffar vid den tidpunkt då rättigheten "som sådan" överförs och mervärdesskatten kan fastställas i sin helhet.(42) Mottagaren får nämligen rätt att använda den mottagna värdekupongen på samma sätt som en person skulle få rätten att utnyttja en immateriell rättighet eller att använda ett medlemskap i ett gym.

62. Den sistnämnda typen av situation, det vill säga "rätten till framtida leverans" av varor eller tjänster, ger upphov till ett helt annat skattescenario. Beakta exemplen med förskottsbetalade kuponger som ger tillgång till ett spa eller vissa typer av stadskort. Dessa typer av leveranser kan endast bli föremål för mervärdesskatt om all relevant information om leveransen redan är känd vid den tidpunkt då en viss transaktion äger rum.(43) Detta beror på att det endast är under dessa omständigheter som parterna i transaktionen har visat sin avsikt att alla ekonomiska följder av deras leverans ska uppstå i förväg.(44) Om sådana framtida leveranser ännu inte är klart identifierbara kan de emellertid inte vara föremål för mervärdesskatt vid den tidpunkt då rätten till enbart leveransen överförs (eftersom mervärdesskattesatsen uppenbarligen ännu inte kan bestämmas).(45) I dessa fall flyttas den beskattningsgrundande händelsen helt enkelt "en nivå nedåt" i transaktionskedjan till den tidpunkt då rätten till nämnda leverans överförs, eller då all information om denna framtida leverans blir tillgänglig och de ekonomiska konsekvenserna av denna leverans klargörs.(46)

63. Denna distinktion återspeglas i användningen av kuponger på följande sätt.

64. Överföringen av en kupong som fungerar som ett tillhandahållande av en rätt "i sig" till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster blir en fullbordad leverans och därmed en enskild beskattningsgrundande händelse genom att en förmån överförs som gör mottagaren av denna rätt till en (potentiellt omedelbar) konsument. På liknande sätt blir överföringen av en kupong som fungerar som leverans av en "rätt till en framtida leverans" av varor eller tjänster som är tillräckligt identifierad eller identifierbar också en fullbordad leverans, och därmed en beskattningsgrundande händelse i sig (till exempel köp av en flygbiljett). I det scenariot blir dock rätten till en framtida leverans endast beskattningsbar genom att all information om denna framtida leverans är tillgänglig vid den tidpunkt då denna rättighet överförs (vilket i huvudsak likställer den med en överföring av en rättighet "i befintligt skick").(47) I båda dessa fall blir mervärdesskatten utkrävbar vid de aktuella transaktionerna (och även vid varje transaktion som innefattar en överföring av värdekupongen).

65. Däremot kan överföringen av en värdekupong som innehåller en "rätt till en framtida leverans" av varor och tjänster, och som inte uppfyller kriterierna för en fullbordad skattepliktig transaktion (dvs. för vilken inte all relevant information är känd) *inte* fungera som en enskild beskattningsgrundande händelse vid tidpunkten för överföringen. I ett sådant scenario är mervärdesskatten inte utkrävbar vid denna tidpunkt. Såsom förklarats i punkt 64 ovan inträffar den händelse som ger upphov till betalning av mervärdesskatt nämligen först när kriterierna för fullständig identifiering av den underliggande rättigheten är uppfyllda. Detta sker vanligtvis vid den tidpunkt då konsumenten löser in värdekupongen mot en önskad vara eller tjänst.

66. Denna slutsats stöds av regelverket i direktiv 2016/1065.(48) I det direktivet noteras att behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende inte är tillräckligt tydlig eller heltäckande enligt det nuvarande regelverket, och man försöker därför fastställa särskilda regler som syftar till att förenkla och harmonisera behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.(49) Även om detta direktiv inte är tillämpligt i tiden (*ratione temporis*)(50) i förevarande fall ger det allmänna riktlinjer om hur behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende ska förbli förenlig med de allmänna principerna i mervärdesskattedirektivet.(51)

67. Genom direktiv 2016/1065 förenar överföringar av vouchrar "som sådana" och vouchrar med en identifierbar "rätt till framtida leverans" i en enda kategori av "enfunktionsvoucher".(52) Däremot kategoriseras vouchrar med en obestämd "rätt till framtida leverans" som "flerfunktionsvouchrar".(53) För den förstnämnda typen av vouchrar, förklarar artikel 30b i nyssnämnda direktiv att varje överföring av dessa ska betraktas som ett individuellt tillhandahållande av de varor eller tjänster som vouchern avser, och därmed som en individuell

beskattningsgrundande händelse.(54) För den sistnämnda typen tas mervärdesskatt ut först vid det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i fråga. Ingen tidigare transaktion medför mervärdesskatt, inte heller överföringen från den beskattningsbara personen till förvärvaren. (55)

68. Det är av dessa skäl som jag tvivlar på att överföringen av värdekupongerna i det aktuella fallet *faktiskt* utgör en enskild beskattningsgrundande händelse i den mening som avses i artikel 62 i mervärdesskattedirektivet.

69. Naturligtvis är det endast den hänskjutande domstolen som förfogar över tillräckliga uppgifter om omständigheterna för att slutgiltigt avgöra hur värdekupongerna ursprungligen utfärdades (det vill säga inklusive eller exklusive mervärdesskatt), vilken typ av rättighet som överförs genom dem och när (om över huvud taget) mervärdesskatt betalades.

70. Med detta sagt framgår det av de begränsade uppgifterna i handlingarna i målet att den aktuella transaktionen avser specifika förskottsbetalade kuponger med ett fastställt nominellt värde som ska användas i utomstående detaljhandelsbutiker. Detta skulle innebära att mervärdesskatt ingick i dessa värdekuponger (dvs. att den omfattades av det nominella värdet), vilket innebär att slutkonsumenten skulle ha fått betala den när värdekupongen löstes in i en viss detaljhandelsbutik (och att denna i sin tur skulle redovisa utgående skatt).

71. Det finns inte heller tillräckliga uppgifter om vilken typ av kuponger som det är fråga om i det aktuella fallet. Det vill säga om dessa kuponger endast kunde användas för tydligt identifierade eller identifierbara produkter, eller för alla slags varor eller tjänster som erbjuds av deltagande detaljhandlare. Vid den muntliga förhandlingen bekräftade sökanden emellertid att det vid tidpunkten för överföringen inte finns någon säkerhet om vilka typer av varor eller tjänster som dessa kuponger används för (och därmed inte heller om den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster). Sökanden har nämligen förklarat att de aktuella kupongerna, enligt de ändringar som infördes genom direktiv 2016/1065, skulle likställas med så kallade flerk Funktionsvouchrar. Om den hänskjutande domstolen skulle bekräfta detta, skulle det – i enlighet med den rättspraxis som nämns i punkt 62 ovan – nämligen visa sig att tillhandahållandet av dessa kuponger från sökanden till dess personal endast utgjorde en överföring av en ”rättighet till ett framtida tillhandahållande” av (ännu obestämda) varor eller tjänster.

72. I ett sådant fall skulle den aktuella transaktionen, i mervärdesskattehänseende, förbli ofullständig vid tidpunkten för överföringen mellan sökanden och dess anställda och således endast vara ett förberedande moment för den faktiska (och senare) konsumtionen av det framtida tillhandahållandet av de aktuella varorna och/eller tjänsterna.(56) Överföringen av kupongerna mellan sökanden och dess anställda skulle således inte utgöra en beskattningsgrundande händelse i den mening som avses i artikel 62 i mervärdesskattedirektivet.(57)

73. På så vis skulle mervärdesskatt endast tas ut en gång för de två transaktioner som är förenade med användningen av dessa värdekuponger,(58) principen om skatteneutralitet skulle respekteras och transaktionens ekonomiska verklighet skulle beaktas. Skulle inte denna slutsats vara att föredra framför den som svaranden och kommissionen tycks förespråka?

V. Förslag till avgörande

74. Sammanfattningsvis föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av First-tier Tribunal (Domstolen i första instans, skatteavdelningen) (Förenade kungariket) på följande sätt:

Om inte all relevant information om rätten till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster redan är känd när en värdekupong överförs från en beskattningsbar person till dess anställda,

utgör denna överföring inte en beskattningsgrundande händelse i den mening som avses i artikel 62 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida så är fallet med den aktuella transaktionen i det nationella målet.

I andra hand föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna enligt följande:

En beskattningsbar persons kostnadsfria överföring av värdekuponger till anställda inom ramen för ett sådant bonusprogram för anställda som det nu aktuella, varvid den beskattningsbara personen inte uppställer något krav på att det ska finnas en koppling till dennes ekonomiska verksamhet eller utövar någon kontroll över användningen av värdekupongerna, utgör ett tillhandahållande "för [den beskattningsbara personens] eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål" i den mening som avses i artikel 26.1 b i direktiv 2006/112.

Det saknar betydelse för denna slutsats att den beskattningsbara personen har ett affärsmässigt syfte med utfärdandet av sådana värdekuponger.

1 Originalspråk: engelska.

2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 För fullständighetens skull noterar jag att "Medlemsstaterna får avvika från bestämmelserna i punkt 1, förutsatt att avvikelsen inte leder till snedvridning av konkurrensen" enligt artikel 26.2 i mervärdesskattedirektivet. I förevarande mål finns det inget som tyder på att Förenade kungariket har utnyttjat denna möjlighet.

4 Jämför artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet och dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 14) och dom av den 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 10).

5 Dom av den 11 december 2008, Danfoss och AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punkt 26).

6 Se, bland annat, dom av den 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 27), dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 41), och dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 21).

7 Se, till exempel, dom av den 27 juni 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, punkt 12). Se även skäl 30 i mervärdesskattedirektivet. För liknande resonemang, se även dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 25), dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 23), och dom av den 11 december 2008, Danfoss and AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punkterna 46–48).

8 Se artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet.

9 Dom av den 16 oktober 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 Dom av den 11 december 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 Se, i detta avseende, dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 29), och dom av den 11 december 2008, Danfoss och AstraZeneca (C-371/07,

EU:C:2008:711, punkt 59).

12 Se, för liknande resonemang, dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punkterna 26 och 29), och dom av den 11 december 2008, Danfoss och AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, punkterna 57 och 58).

13 Dom av den 16 oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).

14 Dom av den 11 december 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

15 Se, för liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punkt 21), dom av den 8 mars 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, punkt 29), dom av den 23 april 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punkt 46), dom av den 22 mars 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punkterna 38–41). Se även förslagen till avgörande av generaladvokaten Mengozzi i mål Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:218, punkt 65) och i mål Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2008:769, punkt 46).

16 Dom av den 16 oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).

17 Ibidem, punkt 32.

18 Dom av den 11 december 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

19 Ibidem, punkt 63.

20 Ibidem punkterna 59 och 60.

21 Se, analogt, dom av den 17 juli 2014, BCR Leasing IFN (C?438/13, EU:C:2014:2093, punkt 26).

22 Dom av den 16 oktober 1997, (C?258/95, EU:C:1997:491).

23 Ibidem, punkt 22, och förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i målet Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:19, punkt 44).

24 Dom av den 11 december 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

25 Ibidem, punkterna 53 och 60.

26 Dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punkt 30), och dom av den 11 december 2008, Danfoss och AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, punkt 62).

27 Se, analogt, dom av den 19 december 2018, Mailat(C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 34 och där angiven rättspraxis). Se även, för en förklaring av de skäl som ligger till grund för detta undantag för sidotjänster, dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 30).

28 Dom av den 16 oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).

29 Dom av den 11 december 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

- 30 Vid den muntliga förhandlingen hänvisade kommissionen till tillhandahållandet av gratis mikrovågsugnar för att förenkla diskussionen kring tillämpningen av artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet och därmed påminna om den beskattningsbara personens allmänna behov av att redovisa utgående skatt på alla gåvor.
- 31 Detta gäller naturligtvis bara om mervärdesskatten på värdekupongen inte var uttryckt i priset och redan redovisades vid tidpunkten då den utfärdades. Detta är dock endast möjligt om det exakta mervärdesskattebeloppet redan är känt vid denna tidpunkt.
- 32 Se, analogt, dom av den 30 september 2021, *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Se även, mer allmänt, när det gäller sambandet mellan principen om skatteneutralitet och dubbelbeskattning, dom av den 27 september 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 33 Dom av den 29 juli 2010, (C-40/09, EU:C:2010:450).
- 34 *Ibidem*.
- 35 *Ibidem*, punkt 24.
- 36 *Ibidem*, punkt 26.
- 37 Se, till exempel, dom av den 24 oktober 1996, *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398, punkt 15), dom av den 3 maj 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 32), och dom av den 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 32).
- 38 Dom av den 21 februari 2006, *BUPA Hospitals and Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 50 och där angiven rättspraxis).
- 39 *Ibidem*, punkt 50 och dom av den 16 december 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, punkterna 31 och 32).
- 40 Se analogt, dom av den 16 december 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, punkterna 24 och 32), dom av den 21 februari 2006, *BUPA Hospitals and Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, punkterna 44–51), och dom av den 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 54).
- 41 Dom av den 29 februari 1996, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 22). För ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2018, *Marcandi* (C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 45).
- 42 Dom av den 16 december 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 32).
- 43 Dom av den 21 februari 2006, *BUPA Hospitals and Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 48), dom av den 3 maj 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 26), dom av den 19 december 2012, *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 29), och dom av den 23 december 2015, *Air France-KLM and Hop!-Brit Air* (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 39).
- 44 Dom av den 21 februari 2006, *Danfoss och AstraZeneca* (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 47).
- 45 *Ibidem*, punkt 50.
- 46 Se, i detta avseende, dom av den 16 december 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09,

EU:C:2010:780, punkt 32), vilken säkerställer, som kommissionen ifrågasatte under den muntliga förhandlingen, att mervärdesskatten ska betalas av "någon".

47 Se, bland annat, dom av den 19 december 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 40).

48 Rådets direktiv (EU) 2016/1065 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar (EUT L 177, 2016, s.9) (nedan kallat direktiv 2016/1065).

49 Ibidem, skälen 1, 2 och 13.

50 Ibidem, artikel 2 och skäl 15.

51 Ibidem, skäl 2. I den meningen skapar direktiv 2016/1065 faktiskt inte några nya regler för behandling av vouchrar i mervärdesskattehänseende, utan återger i stället lagen på ett tydligare sätt. I detta avseende, se Terra, B., Kajus, J., "13.2.2.1. The voucher Directive", *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021 och Amand, C., "EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", *Intertax*, volym 45(2), 2017, s. 156.

52 Ibidem, direktiv 2016/1065, artikel 30a.2.

53 Ibidem, artikel 30a.3.

54 Ibidem, artikel 30b.1.

55 Ibidem, artikel 30b.2.

56 Analogt, dom av den 16 december 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punkterna 25–30).

57 Såsom förklarats i punkt 70 ovan, skulle den beskattningsgrundande händelsen således uppstå först senare, när den anställda löser in värdekupongen i en deltagande detaljhandelsbutik.

58 Dock var sökanden naturligtvis tvungen att betala mervärdesskatt vid import av värdekupongerna från länder utanför Europeiska unionen. Enligt den hänskjutande domstolens beslut skedde detta med hjälp av metoden för omvänd skattskyldighet. Se närmare punkt 13 ovan.