

Asia C-637/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

25.11.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

18.11.2020

Valittaja ja vastapuoli:

Skatteverket

Vastapuoli ja valittaja:

DSAB Destination Stockholm AB

ASIA

Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu; ennakkoratkaisupyyntön esittäminen unionin tuomioistuimelle

Högsta förvaltningsdomstolenin (korkein hallinto-oikeus)

Välipäätös

Unionin tuomioistuimelta pyydetään EUT-sopimuksen 267 artiklassa tarkoitettu ennakkoratkaisu liitteenä olevan ennakkoratkaisupyyntön mukaisesti. --

-- [alkup. s. 2]

SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi) 30 a artiklan tulkinnasta

Johdanto

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus) pyrkii ennakkoratkaisua pyytämällä selvittämään, miten arvonlisäverodirektiivin käsitteitä ”arvoseteli” ja ”useamman käyttötarkoituksen arvoseteli” on tulkittava. Ennakkoratkaisukysymys on noussut esiin asiassa, jossa yhtiö, jonka aikomuksena on myydä niin sanottua city cardia eli korttia, joka antaa haltijalleen oikeuden saada tiettyjä palveluja tietyssä paikassa rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti, on hakenut Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta) ennakkoratkaisua.

Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt

- 2 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa esitetään liiketoimet, joista on suoritettava arvonlisäveroa. Sen mukaan arvonlisäveroa on suoritettava muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.
- 3 Kyseisen direktiivin 30 a artiklan 1 alakohdassa säädetään, että arvosetelillä tarkoitetaan välinettä, johon liittyy velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi ja johon liittyvät luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on mainittu joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa, mukaan lukien kyseisen välineen käyttöehdoissa. **[alkup. s. 3]**
- 4 Kyseisen direktiivin 30 a artiklan 2 alakohdan mukaan yhden käyttötarkoituksen arvosetelillä tarkoitetaan arvoseteliä, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä.
- 5 Kyseisen direktiivin 30 a artiklan 3 alakohdassa säädetään, että *useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä* tarkoitetaan arvoseteliä, joka ei ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli.
- 6 Arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdassa säädetään, että tavaroiden tosiasiallinen toimitus tai palvelujen tosiasiallinen suoritus, joka tehdään luovuttajan tai suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen 2 artiklan nojalla, kun taas tämän monen käyttötarkoituksen arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia.
- 7 Kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetään, että tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

- 8 Kyseisen direktiivin 73 a artiklan mukaan useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin arvosetelin osalta maksettu vastike tai, tämän tiedon puuttuessa, arvosetelissä itsessään taikka sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, josta on vähennetty luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä, sanotun kuitenkin rajoittamatta 73 artiklan soveltamista.
- 9 Arvonlisäverodirektiivin 30 a, 30 b ja 73 a artikla lisättiin direktiivillä (EU) 2016/1065.
- 10 Direktiivin 2016/1065 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että kyseiset säännöt olisi kohdistettava ainoastaan arvoseteleihin, joita voidaan käyttää tavaroiden ja palvelujen lunastamiseen. Kyseisiä sääntöjä ei kuitenkaan olisi kohdistettava välineisiin, jotka antavat haltijalle oikeuden alennukseen tavaroiden tai palvelujen ostamisen yhteydessä [alkup. s. 4] mutta jotka eivät anna oikeutta saada kyseisiä tavaroita tai palveluja.
- 11 Johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan, että arvoseteleitä koskevat säännökset eivät saisi aiheuttaa muutoksia matkalippujen, elokuvateattereiden ja museoiden pääsylippujen, postimerkkien tai vastaavien arvonlisävero-kohteluun.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

- 12 Ruotsin arvonlisäverolain (mervärdesskattelagen (1994:200)) 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan valtiolle maksetaan arvonlisäveroa muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta verollisesta palvelujen mynnistä. Kyseisen lain 2 luvun 1 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan palvelujen mynnillä tarkoitetaan vastiketta vastaan tapahtuvaa palvelun suorittamista toiselle.
- 13 Kyseisen lain 1 luvun 20 §:n mukaan arvosetelillä tarkoitetaan välinettä, johon liittyy velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi. Luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on mainittava joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa, mukaan lukien kyseisen välineen käyttöehdoissa.
- 14 Arvonlisäverolain 1 luvun 21 §:ssä säädetään, että yhden käyttötarkoituksen arvosetelillä tarkoitetaan arvoseteliä, johon liittyvistä tavaroista ja palveluista kannettava arvonlisävero sekä niiden myyntimaana pidettävä maa ovat tiedossa jo arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä. Useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä tarkoitetaan arvoseteliä, joka ei ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli.
- 15 Kyseisen lain 2 luvun 12 §:ssä säädetään, että tavaroiden tosiasiallista toimitusta tai palvelujen tosiasiallista suoritusta, joka tehdään luovuttajan tai suorittajan

vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on pidettävä 2 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna myyntinä. Useamman käyttötarkoituksen arvosetelin aiemmat siirrot eivät kuitenkaan ole myyntiä. **[alkup. s. 5]**

- 16 Arvonlisäverolain 7 luvun 3 c §:n mukaan vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä myyjä on saanut tai saa ostajalta tai kolmannelta osapuolelta tavarasta tai palvelusta, mukaan lukien tavarain tai palvelun hintaan suoraan liittyvät tuet. Kun kyse on tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvosetelistä maksettua vastiketta pidettävä vastikkeena tavaroista tai palveluista. Jos tästä määrästä ei ole saatavilla tietoa, on vastikkeena pidettävä useamman käyttötarkoituksen arvosetelissä taikka sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettua rahallista arvoa.

Asian tausta

- 17 Nyt käsiteltävä asia koskee Skatterättsnämndenin antamaa ennakkoratkaisua, jossa on käsitelty kysymystä siitä, onko city card useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Sekä Skatteverket (verohallinto) että ennakkoratkaisua hakenut yhtiö DSAB Destination Stockholm AB ovat tältä osin valittaneet ennakkoratkaisusta Högsta förvaltningsdomstoleniin. Ennakkoratkaisusta on valitettu myös tiettyjen seurannaiskysymysten osalta.
- 18 Olosuhteet ovat seuraavat.
- 19 Yhtiö myy kortteja Tukholmassa vieraileville matkailijoille. Kyseisellä kortilla sen haltija saa pääsyn rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti noin 60:een kohteeseen, esimerkiksi nähtävyyksiin ja museoihin. Siihen sisältyy myös kymmenkunta henkilökuljetuspalvelua, kuten ajeluja yhtiön omilla Hop on Hop off -linja-autoilla ja Hop on Hop off -veneillä sekä muiden järjestäjien kiertoajeluja. Kyseiset palvelut ovat veronalaisia palveluja, joihin sovelletaan eri verokantoja, tai ne on vapautettu verosta. Kortin haltija käyttää korttia sisäänkäynnin tai käytön maksamiseen näyttämällä korttia erityiselle kortinlukijalle ja maksamatta muulla tavalla. Järjestäjä saa yhtiön kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti jokaisesta sisäänkäynnistä tai käytöstä tietyn prosentiosuuden, joka lasketaan normaalista sisäänkäynti- tai käyttö hinnasta. Järjestäjä on velvollinen antamaan kortin haltijalle ainoastaan yhden sisäänkäynnin. Yhtiö ei takaa kävijöiden vähimmäismäärää. Kortin voimassaolo päättyy, kun arvoa koskeva raja saavutetaan.
- 20 Korteista on useita versioita, joissa on eri voimassaoloajat ja arvoa koskevat rajat. Vuorokauden voimassa oleva aikuisen henkilön kortti maksaa 669 Ruotsin kruunua. Voimassaoloaikana kortin haltija voi maksaa kortilla **[alkup. s. 6]** korkeintaan 1 800 kruunun edestä. Voimassaoloaika alkaa kortin ensimmäisestä käyttökerrasta. Kortti on käytettävä vuoden kuluessa ostohetkestä.

- 21 Skatterättsnämnden totesi, ettei kortti ole useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Skatterättsnämnden katsoi, että arvosetelin määritelmän, kun sitä luetaan yhdessä veron perusteen laskemista koskevien säännösten kanssa, mukaan arvosetelillä on oltava tietty nimellisarvo tai sen on liityttävä tiettyihin yksilöityihin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin. Skatterättsnämndenin mukaan arvosetelistä on käytävä selvästi ilmi, mitä sen vastineeksi voidaan saada, vaikka esimerkiksi verokannan tai verotusmaan osalta saattaa olla epävarmuutta silloin, kun on kyse useamman käyttötarkoituksen arvosetelistä.

Asianosaisten lausumat

Skatteverket

- 22 Ei voida katsoa, että kortille olisi ominaista se, että sillä lunastetaan tavaroita tai palveluja, eikä se näin ollen ole arvoseteli. Tämäntyyppisten korttien erityispiirre on se, että ne ovat voimassa vain rajoitetun ajan (1–5 peräkkäistä päivää) ja että niiden arvoa koskeva raja on korkea suhteessa niiden voimassaoloaikaan. Kyse on eräänlaisesta elämiskortista, jonka haltija saa oikeuden tutustua suureen määrään kohteita sekä rajoittamattoman määrän Hop on Hop off -matkoja. Mitä enemmän korttia käytetään, sitä suuremman alennuksen kortin haltija saa verrattuna siihen, että tämä olisi maksanut normaalihinnan jokaisesta kohteesta. Keskiwertokuluttaja ei hyvin todennäköisesti voi käyttää korttia täysimääräisesti, koska sen arvoa koskeva raja on korkea ja sen voimassaoloaika on lyhyt.

DSAB Destination Stockholm AB

- 23 Kortti on useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Järjestäjien on hyväksyttävä kortti vastikkeeksi. Palveluntarjoajat ja se, mitä palveluja kortilla voidaan maksaa, ilmenevät ehdoista, jotka koskevat kortin haltijoita. Kortin haltija voi käyttää korttia sovellettavan arvoa koskevan rajan puitteissa kaikissa kohteissa, joita yhtiön kanssa sopimuksen tehneet järjestäjät tarjoavat. Kortti täyttää arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdassa säädetyt edellytykset. Tämän lisäksi ei voida asettaa muita vaatimuksia, jotta välinettä voitaisiin pitää arvosetelinä. Korttia voidaan [alkup. s. 7] käyttää vastikkeena palveluista, joilla on eri verokanta. Tämän vuoksi korttiin liittyvistä palveluista kannettava arvonlisävero ei ole tiedossa liikkeeseenlaskuhetkellä.

Ennakkoratkaisun tarve

- 24 Arvonlisäverodirektiivin säännökset arvoseteleista ovat verrattain uusia, ja niitä sovelletaan arvoseteleihin, jotka on laskettu liikkeeseen 31.12.2018 jälkeen. Vaikuttaa siltä, ettei unionin tuomioistuimella ole vielä ollut tilaisuutta ottaa kantaa siihen, miten käsitteitä ”arvoseteli” ja ”useamman käyttötarkoituksen arvoseteli” on tulkittava. Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista korttia pidettävä useamman käyttötarkoituksen

arvosetelinä. Siitä, miten tämänkaltaista korttia on kohdeltava, on keskusteltu EU:n arvonlisäverokomiteassa pääsemättä kuitenkaan yksimielisyyteen. Pääasiassa esitettyjen tietojen mukaan vastaavaa korttia on Tanskassa pidetty useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä.

- 25 Högsta förvaltningsdomstolen katsoo edellä esitetyillä perusteilla tarpeelliseksi pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.

Kysymys

- 26 Högsta förvaltningsdomstolen pyytää edellä esitetyillä perusteilla ratkaisua seuraavaan kysymykseen.
- 27 Onko arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklaa tulkittava siten, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen kortti, joka antaa haltijalleen oikeuden saada erilaisia palveluja tietyssä paikassa rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti, on arvoseteli, ja onko se siinä tapauksessa useamman käyttötarkoituksen arvoseteli?