



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

TAMARA ČAPETA

24 päivänä helmikuuta 2022¹

Asia C-637/20

Skatteverket

vastaan

DSAB Destination Stockholm AB

(Ennakkoratkaisupyyntö – Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Verolliset liiketoimet – City card – Direktiivi (EU) 2016/1065 – Arvosetelin käsite

I Johdanto

1. Erilaiset arvosetelit ovat nykyisin hyvin yleisiä markkinoilla (esimerkiksi lahjakortit ja ennalta maksetut kortit, joita voidaan käyttää eri toimipaikoissa). Vaikka arvosetelien käyttäminen on kuluttajille verrattain helppoa, ne ovat osoittautuneet monimutkaisiksi välineiksi, kun kyse on niiden arvonlisäverokohtelusta.² Vuonna 2016 unionin lainsäätäjä teki muutoksia³ direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)⁴ tarkoituksenaan selventää arvonlisäveron soveltamista arvoseteleihin.⁵ Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuinta pyydetään selventämään näitä lainsäädäntöön tehtyjä selvennyksiä.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) pyytää ennakkoratkaisupyyntössään selventämään arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa käytetyn arvosetelin käsitteen merkitystä. Sen avulla kyseisen tuomioistuimen olisi voitava päättää Tukholmassa vieraileville tarjotun city cardin verokohtelusta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY⁶ kumottiin arvonlisäverodirektiivillä 1.1.2007 alkaen.

¹ Alkuperäinen kieli: englanti.

² Kuten 27.1.2022 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa GE Aircraft Engine Services Ltd. (C-607/20, EU:C:2022:63) osoitetaan.

³ Ks. direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta 27.6.2016 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2016/1065 (EUVL 2016, L 177, s. 9; jäljempänä vuoden 2016 direktiivi).

⁴ Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

⁵ Ks. vastaavasti vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan ensimmäinen, kolmas ja kahdeksas perustelukappale.

⁶ Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

4. Arvonlisäverodirektiivin soveltamisala määritellään sen 2 artiklan 1 kohdassa. Kyseisen kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.
5. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”, kun taas saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan ”liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus”.
6. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdan mukaan ”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.
7. Saman artiklan 2 kohdan mukaan ”yhdessä käyttötarkoituksessa arvosetelillä” tarkoitetaan arvoseteliä, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspäikkä ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä. Saman artiklan 3 kohdassa sitä vastoin säädetään, että ”useamman käyttötarkoituksessa arvosetelillä” tarkoitetaan arvoseteliä, joka ei ole yhdessä käyttötarkoituksessa arvoseteli.
8. Arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdassa säädetään, että tavaroiden tosiasiallinen luovutus tai palvelujen tosiasiallinen suoritus, joka tehdään luovuttajan tai suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen käyttötarkoituksessa arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen direktiivin 2 artiklan mukaisesti, kun taas tämän monen käyttötarkoituksessa arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia. Saman kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että ”kun monen käyttötarkoituksessa arvosetelin siirron tekee muu verovelvollinen kuin se, joka suorittaa liiketoimen, joka on ensimmäisen alakohdan nojalla arvonlisäveron alainen, kaikki palvelusuoritukset, jotka voidaan tunnistaa, kuten jakelu- ja myynninedistämispalvelut, ovat arvonlisäveron alaisia”.
9. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan tavaroiden luovutusten tai 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.
10. Saman direktiivin 73 a artiklassa säädetään, että useamman käyttötarkoituksessa 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 kuitenkaan rajoittamatta 73 artiklan soveltamista.

11. Arvonlisäverodirektiivin 30 a, 30 b ja 73 a artikla otettiin käyttöön vuoden 2016 direktiivillä. Vuoden 2016 direktiivin asiaa koskevissa johdanto-osan perustelukappaleissa todetaan seuraavaa:

- ”(1) [Arvonlisäverodirektiivissä] vahvistetaan säännöt tavaroiden luovutushetkelle ja -paikalle, palvelujen suoritushetkelle ja -paikalle, veron perusteelle, arvonlisäverosaatavan syntymiselle ja vähennysoikeudelle. Kyseiset säännöt eivät kuitenkaan ole riittävän selkeät ja kattavat, jotta niillä voitaisiin varmistaa sellaisten liiketoimien verokohtelun yhtenäisyys, joissa käytetään arvoseteleitä, millä on epäsuotuisia vaikutuksia sisämarkkinoiden moitteettomaan toimintaan.
- (2) Varman ja yhdenmukaisen kohtelun takaamiseksi, tavaroiden ja palvelujen hintaan tarkasti suhteutetun yleisen kulutusveron periaatteiden noudattamiseksi, epäjohdonmukaisuuksien, kilpailun vääristymisen, kaksinkertaisen verotuksen ja verottamattomuuden estämiseksi sekä veronkierron vaaran lieventämiseksi on tarpeen vahvistaa erityissäännöt, joita sovelletaan arvosetelien arvonlisäverokohteluun.
- (3) Ottaen huomioon televiestintäpalvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen sekä sähköisesti suoritettavien palvelujen uudet suorituspaikkaa koskevat säännöt, joita on sovellettu 1 päivästä tammikuuta 2015, on tarpeen löytää arvoseteleitä varten yhteinen ratkaisu sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden välillä luovutettujen arvosetelien verokohtelussa ei ilmene eroavuuksia. Tätä varten on erittäin tärkeää ottaa käyttöön säännöt, joilla selkeytetään arvosetelien arvonlisäverokohtelua.
- (4) 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 mutta jotka eivät anna oikeutta saada kyseisiä tavaroita tai palveluja.
- (5) Arvoseteleitä koskevat säännökset eivät saisi aiheuttaa muutoksia matkalippujen, elokuvateattereiden ja museoiden pääsylippujen, postimerkkien tai vastaavien arvonlisäverokohteluun.
- (6) Jotta voitaisiin yksilöidä selkeästi, mitä arvosetelillä tarkoitetaan arvonlisäveroyhteyksissä, ja tehdä ero arvosetelien ja maksuvälineiden välillä, on tarpeen määritellä arvosetelit, jotka voivat olla paperimuodossa tai sähköisessä muodossa, sekä tunnustaa niiden olennaiset piirteet, erityisesti arvoseteliin liittyvän oikeuden luonne ja velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi.”

III Tosiseikat, pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja menettely unionin tuomioistuimessa

12. Pääasiassa kantajana oleva DSAB Destination Stockholm myöntää ja myy Tukholmassa (Ruotsi) vieraileville matkailijoille niin sanottua city cardia.

13. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan kyseisellä kortilla sen haltija saa pääsyn rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti noin 60 kohteeseen, esimerkiksi nähtävyyksiin ja museoihin. Kortinhaltijat voivat myös käyttää kuljetuspalveluja rajattomasti kortin voimassaoloaikana, ja heillä on mahdollisuus osallistua erilaisilla Hop on Hop off -linja-autoilla tai -veneillä tarjottaville kiertoajeluille.

14. Kortin sisältämät palvelut ovat joko veronalaisia palveluja, joihin sovelletaan eri verokantoja, tai ne on vapautettu verosta. Kortinhaltija käyttää korttia pelkästään näyttämällä sitä erityiselle kortinlukijalle, eikä haltijan tarvitse suorittaa muuta maksua. Kortin myöntäjän kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti palveluntarjoaja saa kortin myöntäjältä korvauksen jokaisesta sisäänpääsystä tai käytöstä. Palveluntarjoaja on velvollinen antamaan kortinhaltijalle ainoastaan yhden sisäänpääsyn tai käyttökerran lukuun ottamatta kuljetuspalveluja, joita kortinhaltija voi käyttää rajoituksetta. Kortin myöntäjä ei takaa kävijöiden vähimmäismäärää. Kortin voimassaolo päättyy, kun arvoraja saavutetaan.

15. Tukholman city cardista on useita versioita, joissa on eri voimassaoloajat ja arvorajat. Vuorokauden voimassa oleva aikuisen henkilön kortti maksaa 669 Ruotsin kruunua (n. 65 euroa). Voimassaoloaikana kortinhaltija voi maksaa kortilla palveluja korkeintaan 1 800 kruunun (n. 175 euron) edestä. Voimassaoloaika alkaa kortin ensimmäisestä käyttökerrasta, ja kortti on käytettävä vuoden kuluessa ostohetkestä.

16. Pääasian kantaja pyysi Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta, Ruotsi) ennakkoratkaisua siitä, onko city card useamman käyttötarkoituksen arvoseteli.

17. Skatterättsnämnden kuitenkin totesi, ettei se ole tällainen arvoseteli. Se 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.

18. Kyseistä ennakkoratkaisua koskeva Skatteverketin (verohallinto, Ruotsi) ja DSAB Destination Stockholmin välinen riita-asia on nyt vireillä Högsta förvaltningsdomstolenissa.

19. Asianosaiset ovat ensisijaisesti eri mieltä siitä, onko city cardia pidettävä ylipäättään arvosetelinä. Yhtäältä Skatteverket katsoo, ettei kyseessä oleva kortti ole arvoseteli, koska sen arvoraja on korkea ja voimassaoloaika lyhyt, minkä vuoksi on varmaa, ettei keskivertokuluttaja käytä korttia koko sen arvon edestä.

20. Toisaalta DSAB Destination Stockholm katsoo, että kortti on arvoseteli, koska palveluntarjoajat ovat velvollisia hyväksymään sen vastikkeena.

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että arvonlisäverodirektiiviin sisältyvät arvoseteleitä koskevat säännökset ovat verrattain uusia ja että niitä voidaan soveltaa 31.12.2018 jälkeen liikkeeseen laskettuihin arvoseteleihin.⁷ Toiseksi se selittää, että city cardien arvonlisävero-kohtelusta keskusteltiin EU:n arvonlisäverokomiteassa,⁸ mutta siitä ei päästy yksimielisyyteen.⁹ Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myös toteaa, ettei unionin tuomioistuimella ole toistaiseksi ollut tilaisuutta ottaa kantaa siihen, miten käsitteitä ”arvoseteli” ja ”useamman käyttötarkoituksen arvoseteli” on tulkittava.

⁷ Pääasian asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että ennakkoratkaisukysymys koskee city cardien käyttöä 1.1.2019 jälkeisenä ajanjaksona, eikä ennakkoratkaisupyyntöön sisälly viitteitä päinvastaisesta.

⁸ Arvonlisäverodirektiivin 398 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava: ”Perustetaan neuvoa-antava arvonlisäverokomitea, jäljempänä ’arvonlisäverokomitea’.”

⁹ VAT Committee, ”VAT Treatment of ’city cards’”, *Information Paper*, 3.4.2019; ”Working Paper No 983, New Legislation”, 13.11.2019 ja ”Working Paper No 987, Minutes”, 2.12.2019.

22. Tässä tilanteessa Högsta förvaltningsdomstolen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”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?”

23. DSAB Destination Stockholm, Skatteverket, Italian hallitus ja Euroopan komissio esittivät unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

IV Asian tarkastelu

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää ohjeita ensinnäkin siitä, miten on tulkittava arvosetelin käsitettä, joka lisättiin arvonlisäverodirektiiviin vuoden 2016 direktiivillä. Tämä tulkinta on tarpeen, jotta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista, kuuluuko Tukholman city card kyseisen käsitteen piiriin. Jos kortti todellakin on arvoseteli, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää selventämään käsitettä ”useamman käyttötarkoituksen arvoseteli”.

25. Vastaan näihin kysymyksiin seuraavasti. Ensin selittääkseni, miksi ennakkoratkaisukysymys tuli ylipäättään esille, tarkastelen sitä, miten city cardia on aiemmin kohdeltu arvonlisäverotuksessa ennen vuoden 2016 direktiivin antamista. Sen jälkeen tutkin asiaa koskevaa lainsäädäntöä ja siitä seuraavia sääntöjä, joilla arvonlisäverodirektiiviin tehtiin muutoksia sen määrittämiseksi, mitä arvosetelin käsitteellä tarkoitetaan. Lopuksi vastaan kysymykseen siitä, onko city card arvoseteli arvonlisäverotuksen kannalta.

A City cardin arvonlisäverokohtelu ennen vuoden 2016 direktiivin antamista

26. Vaikka unionin tuomioistuinta ei ole koskaan aiemmin pyydetty lausumaan city cardin arvonlisäverokohtelusta, tämä ei tarkoita, etteivät sekä veroviranomaiset että jäsenvaltioiden tuomioistuimet olisi soveltaneet unionin oikeutta tällaisten korttien arvonlisäverokohteluun. Oikeuskirjallisuudessa¹⁰ kuvatuista kansallisista tapauksertomuksista ja arvonlisäverokomitean asiakirjoista¹¹ kuitenkin ilmenee, että unionin oikeutta on sovellettu eri tavoin.

27. Arvonlisäverokomitean asiakirjoista¹² ilmenee, että city cardia kohdeltiin arvonlisäverotuksessa kolmella pääasiallisella tavalla. Ensimmäinen tapa oli vapauttaa city card arvonlisäverosta. Kortin myöntävän organisaation ja kortinhaltijan välinen liiketoimi vapautettiin arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohta) nojalla luokittelemalla se luottojen myöntämiseksi. Kortin myöntävän organisaation ja palveluntarjoajien välinen liiketoimi vapautettiin myös arvonlisäverosta, tällä kertaa luottotakuista koskevan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohdan (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan c alakohta) nojalla. Silloinkin, kun valtiot ymmärsivät city cardilla

¹⁰ Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, vol. 45(2), 2017, s. 150.

¹¹ VAT Committee, ”VAT Treatment of ‘city cards’”, *Information Paper*, 3.4.2019.

¹² Ibid.

suoritettavat liiketoimet luotoiksi ja luottotakuiksi, niillä oli kuitenkin kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan b alakohdan (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan a alakohta) nojalla mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus valita näiden muutoin arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien osalta verotus.¹³

28. Verosta vapauttaminen, johon liittyy mahdollisuus valita liiketoimien osalta verotus, vaikuttaa siten olleen ensimmäinen tapa, jolla city card on luokiteltu arvonlisäverotuksessa.¹⁴ Käytän tästä vaihtoehdosta nimitystä ”vapautusmahdollisuus”.

29. Toisessa vaihtoehdossa, josta käytän nimitystä ”täyden verotuksen vaihtoehto”, city cardilla suoritetuista liiketoimista on suoritettava arvonlisäveroa. City cardin myöntäjän olisi perittävä arvonlisäveroa kortin myynnistä kortin täyden nimellisarvon perusteella.¹⁵ Jokaisesta yksittäisestä kortin perusteella tarjotusta palvelusta on myös suoritettava arvonlisäveroa. On näyttöä siitä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien kohteli city cardia tällä tavalla oikeuskäytännössään¹⁶ ennen kuin vuoden 2016 direktiiviä alettiin soveltaa.¹⁷ Arvonlisäverokomitean asiakirjat viittaavat siihen, että city card on luokiteltu tällä tavalla käytännössä muutamissa muissa jäsenvaltioissa.¹⁸

30. Kolmannessa vaihtoehdossa, jota kutsun voittomarginaalivaihtoehdoksi, city cardin mukaisista liiketoimista on myös suoritettava arvonlisäveroa. Kuten toisessa vaihtoehdossa, arvonlisäveroa on suoritettava myös siitä, kun kortin myöntäjä luovuttaa kortin; veron perusteena ei kuitenkaan ole kortin täysi nimellisarvo vaan ainoastaan määrä, joka jää sen jälkeen, kun nimellisarvosta on vähennetty tosiasiallisesti suoritetuista palveluista vastikkeena suoritettu arvo, eli niin sanottu voittomarginaali.¹⁹ Kortin käyttämisen jälkeen sen myöntänyt organisaatio kerää tietoa eri palveluntarjoajilta ja maksaa vastikkeen tosiasiallisesti suoritetuista palveluista. Tämä vastike sisältää arvonlisäveroa, eikä se ole vähennyskelpoinen. Tämän jälkeen kortin myöntäjä tilittää arvonlisäveron kortin saadun vastikkeen ja tosiasiallisesti suoritetuista liiketoimista maksamansa vastikkeen erotuksesta.

31. Edellä esitetystä ilmenee, että city cardia on kohdeltu arvonlisäverotuksessa ainakin kolmella eri tavalla.

32. Kuten jäljempänä osoitetaan, jos city cardia kohdellaan arvosetelinä, ainoastaan kolmatta vaihtoehtoa eli voittomarginaalivaihtoehtoa voidaan soveltaa city cardin arvonlisäverotuksen asianmukaisena menetelmänä, ainakin niihin kortteihin, jotka on tarkoitettu useamman käyttötarkoituksen arvoseteleiksi. Ensimmäinen vaihtoehto eli vapautusvaihtoehto, jossa city card rinnastetaan maksuvälineisiin, olisi vuoden 2016 direktiivin tarkoituksen vastainen, sillä kuten sen johdanto-osan kuudennesta perustelukappaleesta ilmenee, kyseisellä direktiivillä pyritään tekemään paremmin ero arvosetelien ja maksuvälineiden välillä.²⁰ Toinen vaihtoehto eli täyden verotuksen vaihtoehto olisi arvoseteleihin sovellettavan verojärjestelmän vastainen riippumatta siitä, onko kyseessä yhden käyttötarkoituksen vai useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Vaikka kyseinen verotusvaihtoehto on mahdollisesti tehokkain verojen kantamisen

¹³ VAT Committee, *Guidelines resulting from the 10th meeting*, 23–24 October 1980, XV/353/80, 1/2.

¹⁴ VAT Committee, ”VAT Treatment of ’city cards’”, *Information Paper*, 3.4.2019, s. 4.

¹⁵ Ibid, s. 6.

¹⁶ Högsta förvaltningsdomstolen, *Strömma Turism & Sjöfart AB*, 18.10.2018, asian numero 1980-18, jonka tiivistelmä on saatavilla englanniksi otsikolla ”Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not”, IBFD-tietokannassa.

¹⁷ Vuoden 2016 direktiivin 2 artiklan mukaan direktiivin säännöksiä sovelletaan 1 päivästä tammikuuta 2019.

¹⁸ VAT Committee, ”VAT Treatment of ’city cards’”, *Information Paper*, 3.4.2019, s. 8.

¹⁹ Ibid, s. 5.

²⁰ Arvosetelien ja maksuvälineiden eron lähemmästä tarkastelusta ks. tämän ratkaisuehdotuksen 45 ja 53 kohta.

kannalta, siinä vaarana on kaksinkertainen verotus tai sellaisten tavaroiden tai palvelujen verotus, jotka on muutoin vapautettu verosta (kuten sisäänpääsy museoon). Se olisi näin ollen myös vastoin vuoden 2016 direktiivin tavoitetta estää kaksinkertainen verotus ja verottamattomuus selventämällä arvosetelien arvonnäkökohtelu. Voittomarginaalivaihtoehdolla vältetään menestyksekkäästi kaksinkertainen verotus, vaikka sen täytäntöönpano onkin hieman monimutkaisempaa. Yleisesti ottaen ammattilaisille, jotka ovat tottuneet tällaiseen verotusjärjestelmään, se, mikä toisinaan saattaa vaikuttaa ensi silmäyksellä vaikealta ulkopuoliselle, ei loppujen lopuksi olekaan niin vaikea käyttää.²¹

B Vuoden 2016 direktiivi

33. Kun kyse on lainsäädännön tulkinnan menetelmistä, lainsäätäjän aikomus, sikäli kuin se voidaan päätellä itse säädöksen tekstistä tai sen syntyhistoriasta ja tausta-aineistosta, on tekijä, joka on otettava huomioon.²² Näin ollen on tarpeen tarkastella vuoden 2016 direktiivin tarkoitusta ja rakennetta ja tutkia sanamuotoa, jossa määritellään arvosetelin käsitteen sisältö.

1. Vuoden 2016 direktiivin tarkoitus ja rakenne

34. Säädösten johdanto-osa on usein hyödyllinen säädökseen sisältyvien säännösten antamista koskevien lainsäätäjän perusteiden ymmärtämiselle. Vuoden 2016 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa selitetään, että syynä siihen, miksi muutoksia ehdotettiin, oli se, ettei ollut riittävän selvää, miten silloisia arvonnäkösääntöjä olisi sovellettava arvoseteleihin. Selventäminen oli siten tarpeen, jotta varmistetaan sellaisten liiketoimien verokehdelun yhtenäisyys eri jäsenvaltioissa, joissa käytetään arvoseteleitä. Tätä tukevat johdanto-osan toinen ja kolmas perustelukappale, joista ilmenee, että unionin lainsäätäjän aikomuksena oli taata aiempaa varmempi ja yhdenmukaisempi arvosetelien kohtelu. Johdanto-osan ensimmäisissä perustelukappaleissa myös ilmaistaan aikomus taata, että arvosetelien kohtelussa noudatetaan tavaroiden ja palvelujen hintaan tarkasti suhteutetun yleisen kulutusveron periaatteita, ja todetaan, että tällaisella selventämisellä pyritään estämään epäjohtamukaisuuksia, kilpailun vääristymistä, kaksinkertaista verotusta ja verottamattomuutta.

35. Mikään ei näin ollen viittaa siihen, että unionin lainsäätäjän aikomuksena olisi ollut ottaa käyttöön arvosetelien uusi erityiskohtelu, joka eroaa tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten yleisestä arvonnäkökehdelusta.²³ Sen tarkoituksena oli pelkästään selventää, mitä olemassa oleva ”tavanomainen” kohtelu jo edellyttää, kun sitä sovelletaan arvoseteleihin.

36. Koska uudet arvoseteleitä koskevat säännöt eivät näin ollen muodosta poikkeusta unionin yleisiin verotussääntöihin, olen eri mieltä Skatteverketin ja Italian hallituksen kanssa siitä, että näitä sääntöjä on tulkittava suppeasti.

²¹ Tällaisesta kuvauksesta ks. Amand, C. ”Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019”, *La semaine fiscale*, nro 277, 2026 maaliskuu 2017, s. 2.

²² Ks. vastaavasti äskettäin tuomio 9.11.2021, Bundesrepublik Deutschland (Perheen yhtenäisyyden säilyttäminen) (C-91/20, EU:C:2021:898, 49 ja 52 kohta).

²³ Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, s. 156.

37. Arvoseteleitä koskevan arvonlisäverojärjestelmän selventämiseksi vuoden 2016 direktiivillä lisättiin arvonlisäverodirektiiviin 30 a, 30 b ja 73 a artikla. Se, mihin kohtaan uudet säännökset sijoitettiin arvonlisäverodirektiivin systematiikassa, tukee myös näkemystä, jonka mukaan näissä muutoksissa pelkästään toistetaan lainsäädäntö, sellaisena kuin se oli jo olemassa, kun sitä sovelletaan arvoseteleihin.

38. Arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artikla sisältyvät sen osastoon ”Verolliset liiketoimet” lisättyyn uuteen 5 lukuun, jonka otsikko on ”1 ja 3 lukua koskevat yhteiset säännökset”. Mainittu 73 a artikla lisättiin arvonlisäverodirektiivin osastoon, jonka otsikko on ”Veron peruste”. Kyseisen säännöksen mukaan sitä sovelletaan ”sanotun kuitenkin rajoittamatta 73 artiklan soveltamista”. Se noudattaa siten yleistä systematiikkaa, mutta siinä selitetään sitä tarkemmin useamman käyttötarkoituksen arvoseteleiden osalta.

2. Arvonlisäverodirektiiviin sisältyvä arvosetelin käsite

39. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdan määritelmän mukaan arvosetelillä tarkoitetaan välinettä, johon liittyy velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi ja joka sisältää tietoa tavaroista tai palveluista, joiden vastikkeena arvoseteliä voidaan käyttää, tai vaihtoehtoisesti tietoa mahdollisista tavaroiden luovuttajista tai palvelujen suorittajista.

40. On syytä huomata, ettei tähän määritelmään sisälly kaikkia välineitä, joihin viitataan yleisesti arvoseteleinä.²⁴ Yksi tällainen väline on ”alennusseteli”. Se on jätetty arvonlisäverodirektiiviin sisältyvän määritelmän ulkopuolelle, vaikka se sisältyi vuoden 2016 direktiiviä koskevaan alkuperäiseen ehdotukseen.²⁵ Kuten vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, syynä alennusseteleiden jättämiselle määritelmän ulkopuolelle oli se, että tällaiset välineet antavat haltijalle ainoastaan oikeuden alennukseen tavaroiden tai palvelujen ostamisen yhteydessä mutta niitä ei voida itsessään käyttää tavaroiden tai palvelujen vastikkeena. Joka tapauksessa city cardia ei voida pitää arvosetelinä pelkästään siksi, että siitä käytetään yleisesti tällaista nimitystä. Jotta sitä voidaan pitää arvosetelinä, sen on täytettävä arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa säädetty kaksi edellytystä.

41. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdassa säädetty kaksi edellytystä ovat kumulatiivisia.

42. Ensimmäisen edellytyksen mukaan välineeseen on liityttävä tavaroiden luovuttajien tai palvelujen suorittajien velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi.

²⁴ Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules” ja Bijl, J. B. O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, s. 276.

²⁵ Alkuperäiseen ehdotukseen sisältyi kuitenkin erityinen ”alennussetelin” ryhmä ”yhden käyttötarkoituksen arvosetelin” ja ”useamman käyttötarkoituksen arvosetelin” lisäksi. Ks. ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta (COM/2012/0206 final – 2012/0102 (CNS)), johdanto-osan viides perustelukappale sekä 25 artiklan e alakohta ja 30 a artiklan 1 alakohta.

43. Unionin tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa DSAB Destination Stockholm esittää, että ratkaiseva peruste sen määrittämiselle, voidaanko välinettä pitää arvosetelinä, on juuri tämä edellytys. Italian hallitus väittää kuitenkin, että arvosetelin olennainen ominaispiirre on se, että se antaa haltijalleen oikeuden saada ennakoon määrätyiltä luovuttajilta tai suorittajilta tavaroita tai palveluja, joiden määrä ja laatu on määriteltä.

44. Vaikka oikeus tavaroihin tai palveluihin arvoseteliä käyttämällä on tavallisesti osa tällaisia välineitä, tätä ominaispiirrettä ei pidetty ratkaisevana sen määritelmän kannalta. Alkuperäisessä ehdotuksessa 30 a artiklassa todettiin, että ”arvosetelillä” tarkoitetaan välinettä, joka antaa oikeuden vastaanottaa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus – –”.²⁶ Kyseisen säännöksen lopullisessa sanamuodossa ei kuitenkaan mainita oikeutta vastaanottaa tavaroita tai palveluja arvosetelin olennaisena osatekijänä, vaan siinä keskitytään luovuttajan tai suorittajan veloitteeseen hyväksyä kyseinen väline vastikkeeksi.²⁷ Näin ollen ei voida hyväksyä Italian hallituksen väitettä, jonka mukaan oikeus vastaanottaa tavaroita tai palveluja on arvosetelin olennainen ominaispiirre.

45. Toinen edellytys sille, että välinettä voidaan pitää arvosetelinä, on se, että luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on mainittu joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa. Yleisesti tunnustetaan, että tällaiset ominaispiirteet erottavat arvosetelit perinteisistä maksuvälineistä.²⁸

46. Tämä edellytys on muotoiltu vaihtoehtoisesti, joten siihen, että väline on arvoseteli, riittää, kun on selvää, minkä tavaroiden tai palvelujen vastikkeena sitä voidaan käyttää. Jos tavaroita ja palveluja ei ole eritelty, riittää, että tiedossa ovat tavaroiden luovuttajat tai palvelujen suorittajat, joiden on hyväksyttävä arvoseteli vastikkeeksi.

47. Arvonlisäverodirektiiviin sisältyvän arvosetelin käsitteen perusteella sen toteaminen, että väline on arvoseteli, edellyttää näin ollen, että väline täyttää edellä mainitut kaksi edellytystä. Määritelmän sanamuoto ei kuitenkaan vastaa kysymykseen siitä, onko jokaista välinettä, joka täyttää nämä kaksi edellytystä, väistämättä pidettävä arvosetelinä. Ehdotan vastausta tähän kysymykseen tutkiessani sitä, täyttääkö city card arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdassa säädetty kaksi edellytystä.

C City cardin verokohtelu

48. Se, että saatavilla on monia erilaisia city cardeja,²⁹ ei tarkoita, että kaikkia niitä pidetään automaattisesti arvoseteleinä. Tämä on pikemminkin ratkaistava tapauskohtaisesti. Arvoseteleitä ovat ainoastaan ne kortit, jotka täyttävät arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan kumulatiiviset edellytykset.³⁰

²⁶ Ibid.

²⁷ Lainsäädäntömenettelyn lopputuloksen samankaltaisesta tulkinnasta ks. Terra, B. J. M. ja Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, ”7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher”.

²⁸ Terra, B. J. M. ja Terra, E. T., ”The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers”, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27–34, s. 28.

²⁹ Luettelosta, joka ei ole tyhjentyvä, eurooppalaisista kaupungeista, jotka tarjoavat tällaisia kortteja, ja niiden sisällöstä ks. <https://welovecitycards.com/>.

³⁰ Tätä tukee se, ettei arvonlisäverokomitea päässyt yhteisymmärrykseen city cardien arvonlisäverokohtelusta. VAT Committee, *Working Paper No 987, Minutes*, 2.12.2019, s. 5.

49. Toisaalta, kun otetaan huomioon tietyt osapuolten kirjallisissa huomautuksissa esittämät väitteet, on syytä pohtia, ovatko city cardit, jotka täyttävät arvonlisäverodirektiivissä säädetty kaksi edellytystä, väistämättä arvoseteleitä. Toisin sanoen, onko välineen, joka täyttää kaikki arvoseteliksi luokittelun edellytykset, jättämiselle arvoseteleiden arvonlisäverokohtelun ulkopuolelle perusteita ja jos on, mitä nämä perusteet ovat?

1. *City cardit arvoseteleinä*

50. Voidaan nähdäkseni päätellä, että enemmistöön city cardeista liittyy järjestelmään osallistuvien tavaroiden luovuttajien tai palvelujen suorittajien velvoite hyväksyä ne vastikkeeksi. Näin ollen ne täyttävät tavallisesti ensimmäisen edellytyksen. Tukholman city cardin tapauksessa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ne toimijat, jotka ylläpitävät museoita tai muita nähtävyyksiä tai tarjoavat kuljetuspalveluja ja jotka osallistuvat city card -järjestelmään, ovat velvollisia hyväksymään kortin vastikkeeksi palvelujen suorituksesta. Tämä pätee kuitenkin vain kortin voimassaoloaikana ja sen enimmäisarvorajan (joka on paljon korkeampi kuin kortin hinta) rajoissa.

51. Tältä osin sillä, onko palveluntarjoajan hyväksyttävä kortti vastikkeeksi ainoastaan kerran vai joka kerta, kun kortinhaltija haluaa käyttää sitä samaan palveluun, ei nähdäkseni ole merkitystä. On tärkeää, että city card on hyväksyttävä ainakin kerran. Näin ollen järjestely, jossa palveluntarjoaja voi kieltäytyä antamasta kortinhaltijalle pääsyä useammin kuin kerran (mutta voi vapaaehtoisesti sallia pääsyn useammin kuin kerran), kuten Tukholman city cardin tapauksessa, ei ole ensimmäisen edellytyksen vastainen, koska palveluntarjoajalla on velvoite hyväksyä kortti ainakin kerran.

52. Skatteverket esittää kaksi muuta syytä, miksi Tukholman city cardia ei tulisi pitää arvosetelinä. Se väittää ensinnäkin, ettei kortista käy ilmi sen rahallisen arvon vähittäinen aleneminen, sillä seurauksella, ettei kortinhaltija voi tietää kortilla jäljellä olevaa arvoa jokaisen käyttökerran jälkeen, ja toiseksi, että kyseisen kortin käsittämä kuljetuspalvelujen rajaton käyttö tarkoittaa kausikorttia eikä arvoseteliä.

53. Kortti, jonka arvo alenee jokaisen käyttökerran myötä, muistuttaa käsitteellisesti maksuvälinettä. Tästä huolimatta vuoden 2016 direktiivin tarkoituksena on tehdä ero arvoseteleiden ja maksuvälineiden välillä.³¹ Näin ollen ei ole tarpeen tai myöskään kyseisen direktiivin tarkoituksen vastaista ottaa käyttöön maksuvälineiden tunnuspiirteiden innoittama edellytys arvoseteliksi määrittelemiselle. Tämä ei tarkoita, että välineitä, joiden arvo alenee jokaisen käyttökerran myötä, ei voida pitää arvoseteleinä. Sitä ei kuitenkaan voida pitää luokittelun edellytyksenä. Riittää, että arvoseteli on hyväksyttävä vastikkeeksi sen sisältämistä palveluista, ellei arvoraja ole ylittynyt. Näin ollen se, ettei kortinhaltija näe pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevasta city cardista, miten paljon arvoa kortilla on jäljellä, ei estä pitämästä sitä arvosetelinä.

54. Toinen Skatteverketin esittämä vastaväite on se, että jotkin city cardin ominaisuudet muistuttavat kausikorttia tai jäsenmaksua, mikä tarkoittaa, ettei korttia voida pitää arvosetelinä. Kun kyse on kausikorteista tai jäsenmaksuista (esimerkiksi kuntosalille tai kuljetuspalvelujen käyttöön päiväksi, kuukaudeksi tai vastaaviksi ajanjaksoiksi), liiketoimi on jo suoritettu ja verollinen liiketoimi on jo määritetty kausikortti- tai jäsenmaksun maksamishetkellä. Tämä ei päde arvosetelinä käytettävään city cardiin. City card antaa haltijalleen ainoastaan

³¹ Vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan kuudes perustelukappale.

mahdollisuuden hankkia kausikortti kuljetuspalveluihin. Näin ollen verollinen liiketoimi suoritetaan vasta, kun (ja jos) korttia käytetään julkisessa liikenteessä. Lisäksi palvelusuorituksia koskevilla peräkkäisillä sopimuksilla palvelun suorittaminen ei ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu verollinen liiketoimi. City card ei muuta tätä. Jos kortinhaltijat käyttävät city cardin antamaa mahdollisuutta hankkia kausikortti, tämän kausikortin luovutusta verotetaan, mutta myöhempää jatkuvaa palvelujen suoritusta (esimerkiksi jokaista linja-automatkaa) ei veroteta.

55. Se, että city card antaa kortinhaltijalle mahdollisuuden käyttää sitä vastikkeena kausikortin tavoin eli palvelusta, johon sovelletaan omia arvonlisäverosääntöjä, ei siten estä sen luokittelemista arvoseteliksi eikä ole ristiriidassa kausikortteihin ja jäsenmaksuihin sovellettavan verojärjestelmän kanssa.

56. Kun tarkastellaan toista, arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa säädettyä edellytystä, jonka mukaan luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on oltava tiedossa, ennakkoratkaisupyyntöstä myös ilmenee, että kortissa ja sitä koskevilla asiakirjoilla luetaan nimenomaisesti osallistuvat palveluntarjoajat samoin kuin palvelut, joita sillä voidaan lunastaa.

57. Skatteverket kuitenkin väittää, ettei city cardia voida pitää arvosetelinä, koska sen rajoitetun käyttöajan vuoksi keskiwertokuluttajan on mahdotonta käyttää kaikkia kortin sisältämiä palveluja. Arvosetelin määritelmässä ei kuitenkaan ole mitään sellaista, joka edellyttäisi, että kaikki asianomaiset palvelut (tai tavarat) on lunastettava, jotta välinettä voidaan pitää arvosetelinä. Välineet, jotka mahdollistavat kaikkien mainittujen tavaroiden ja palvelujen lunastamisen (esimerkiksi vähittäismyymälöissä kelpaavat arvosetelit), ovat todellakin arvoseteleitä, jos ne on hyväksyttävä vastikkeeksi. Vaatimus, jonka mukaan kaikki tavarat ja palvelut lunastetaan, ei kuitenkaan ole edellytys, joka tekee välineestä arvosetelin.³² Päinvastoin, kuten edellä selitettiin:³³ arvosetelin määritelmän osaa, jonka mukaan se sisältää oikeuden vastaanottaa mainittuja tavaroita ja palveluja, ei sisällytetty vuoden 2016 direktiivin lopulliseen versioon. Tämäkin puoltaa tulkintaa, jonka mukaan unionin lainsäätäjät hylkivät edellytyksen, jonka mukaan kaikkia palveluja on käytettävä, jotta välinettä voidaan pitää arvosetelinä. Näin ollen se, ettei city cardin lyhyt voimassaoloaika yleensä anna kortinhaltijalle mahdollisuutta käyttää kaikkia siinä mainittuja palveluja, ei muuta sitä, että arvonlisäverotuksen kannalta city card on arvoseteli.

58. Kaikkien kortin sisältämien palvelujen täyden arvon ja sen nimellisarvon välinen ero on ymmärrettävä, jos otetaan huomioon yleisesti useimpien arvosetelien³⁴ ja erityisesti city cardien myynninedistämisulottuvuus.³⁵ Italian hallitus ilmaisi huolensa siitä, että kortin lyhyt voimassaoloaika ei mahdollista kaikkien palvelujen käyttämistä ja saattaa vaikuttaa sen houkuttelevuuteen matkailijoiden näkökulmasta.³⁶ Tämä ei kuitenkaan vaikuta tällaisten korttien arvonlisävero-kohteluun.

³² Jos arvoseteliä ei lunasteta lainkaan, toisin sanoen jos kortinhaltija ei käytä korttia lainkaan sen ajanjakson kuluessa, jona sen käyttö voidaan aloittaa, arvoseteleitä koskevia säännöksiä ei sovelleta. Tämä seuraa vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan 12 perustelukappaleesta, jossa todetaan seuraavaa: "Tämä direktiivi ei kohdistu tilanteisiin, joissa loppukäyttäjät ei lunasta useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä sen voimassaoloaikana ja myyjä pitää arvosetelistä saadun vastikkeen itsellään."

³³ Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 44 kohta.

³⁴ Ks. edellä alaviitteessä 24 mainittu Bijl, J. B. O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*.

³⁵ Drozdowska, M., Duda-Seifert, M. ja Faron, A., "Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities", *Management Sciences*, 2018, nide 23(2), s. 19–28.

³⁶ Ibid, s. 27.

59. Koska tämä seikka on tuotu esille ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja osapuolten unionin tuomioistuimelle esittämissä useissa huomautuksissa, on mielestäni myös tarpeen arvioida vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen vaikutusta siihen, voidaanko city cardeja pitää arvoseteleinä. Kyseisessä johdanto-osan perustelukappaleessa todetaan, että ”arvoseteleitä koskevat säännökset eivät saisi aiheuttaa muutoksia matkalippujen, elokuvateattereiden ja museoiden pääsylippujen, postimerkkien tai vastaavien arvonlisäverokohteluun”.

60. Kyseisen johdanto-osan perustelukappaleen tarkoitus on mielestäni selventää, että mahdollisuus hankkia lippuja, postimerkkejä tai vastaavia arvosetelillä ei vaikuta tällaisiin lippuihin, joista osa on vapautettu verosta ja toisiin taas sovelletaan alennettua verokantaa, sovellettavaan arvonlisäverokantaan.³⁷ Arvosetelit ainoastaan antavat mahdollisuuden hankkia lippu ja luovat tällaisen lipun luovuttajalle veloitteen hyväksyä arvosetelit vastikkeeksi. Ne eivät muuta mitenkään tällaisiin lippuihin sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää. Jos lippu on vapautettu arvonlisäverosta, arvonlisäveroa ei kanneta riippumatta siitä, hyväksyikö sen luovuttaja vastikkeeksi rahaa, muita maksuvälineitä vai arvosetelin.

61. Nähdäkseni ainoa syy, miksi välinettä, joka täyttää molemmat arvonlisäverodirektiivissä säädetyt edellytykset, ei tulisi pitää arvosetelinä, on se, että se estää palvelua, jonka suorittamisen osalta arvoseteli on hyväksyttävä vastikkeeksi, koskevan erityisen arvonlisäverokohtelun soveltamisen. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen viimeisessä osassa osoitan, jos city cardiin useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä sovelletaan verotuksen voittomarginaalivaihtoehtoa, sen pitäminen arvosetelinä ei vaikuta tällaiseen arvoseteliin sisältyvien palvelujen, joita kohdellaan eri tavoin arvonlisäverotuksessa, erityiseen arvonlisäverokohteluun.

62. Edellä esitetyn perusteella katson, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen city card täyttää molemmat arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa säädetyt edellytykset ja että sitä olisi näin ollen pidettävä arvosetelinä arvonlisäverotuksen kannalta.

2. City card ”useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä”

63. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, että jos city cardia pidetään arvosetelinä, onko se yhden vai useamman käyttötarkoituksen arvoseteli.

64. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa erotetaan kahdenlaiset arvosetelit: ”yhden käyttötarkoituksen” ja ”useamman käyttötarkoituksen” arvosetelit. Useamman käyttötarkoituksen arvoseteli määritellään negatiivisesti siten, että sillä tarkoitetaan arvoseteliä, joka ei ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli.

65. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 2 alakohdan mukaan yhden käyttötarkoituksen arvoseteli on arvoseteli, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin

³⁷ Lippuja itsessään voitaisiin mahdollisesti pitää arvoseteleinä. Oikeuskirjallisuudessa jotkut tekijät myöntävät, että on vaikea erottaa yhden käyttötarkoituksen arvoseteliä lipusta (ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu Amand, C., ”EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, s. 154 ja Terra, B. J. M. ja Terra, E. T., ”The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers”, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 30). Samat tekijä katsovat, lähinnä unionin tuomioistuimen 23.12.2015 antaman tuomion Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841) ja vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen sanamuodon perusteella, että liput eivät ole arvoseteleitä. Tällä kysymyksellä ei kuitenkaan ole merkitystä käsiteltävän ennakkoratkaisupyyntöä kannalta.

liikkeeseenlaskuhetkellä.³⁸ Näistä toteamuksista seuraa, että kyseiset edellytykset ovat kumulatiivisia ja, mikä tärkeintä, ne tarkoittavat sitä, että yhden käyttötarkoituksen arvosetelin arvonlisäverokohtelun on oltava tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä.

66. City cardin, tai ainakin pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisen city cardin, tapauksessa on selvää, että kortin ostohetkellä suoritettavat palvelut eivät ole tiedossa. Näin ollen kyseisellä hetkellä ei ole myöskään tiedossa, mitä arvonlisäverokantaa sovelletaan. Tällainen city card ei siten ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli. Koska kortti on kuitenkin arvoseteli, se on luokiteltava useamman käyttötarkoituksen arvoseteliksi.

3. City cardin verottaminen useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä

67. Seuraavaksi on selitettävä, miten vero city cardia käyttäen suoritetuista liiketoimista tilitetään ja kenen toimesta.

68. Tavasta, jolla arvonlisäveroa on sovellettava city cardin kaltaisiin useamman käyttötarkoituksen arvoseteleihin, säädetään arvonlisäverodirektiivin 30 b ja 73 a artiklassa.

69. City cardin yhteydessä on erityisen hyödyllistä käydä läpi arvonlisäverosääntöjen konkreettista soveltamista arvoseteleihin. Arvioin näin ollen, mitkä järjestelmään kuuluvat liiketoimet ovat verollisia ja millä hetkellä samoin kuin veron perustetta, joka on yksi tekijöistä, jonka Skatterättnämnden otti huomioon todetessaan, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen city card ei kuulu arvosetelin käsitteeseen.

70. Arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan mukaisesti arvonlisävero kannetaan useamman käyttötarkoituksen arvoseteleistä tavaroiden tosiasiallisen luovutuksen tai palvelujen tosiasiallisen suorituksen hetkellä, joten veroa ei kanneta ennen arvosetelin lunastamista tapahtuneista siirroista. Näin on siksi, että tällaisen city cardin ostohetkellä kaikki arvonlisäverotuksessa tarvittavat tiedot eivät ole tiedossa.³⁹ Koska arvonlisävero on tavaroiden tosiasiallisesta luovutuksesta ja palvelujen tosiasiallisesta suorituksesta kannettava vero, useamman käyttötarkoituksen arvoseteleiden tapauksessa on mahdotonta tietää, mitä tällaisen arvosetelin käsittämiä tavaroita ja palveluja tosiasiallisesti luovutetaan ja suoritetaan.

71. City cardin laskee yleensä liikkeeseen jonkin muu verovelvollinen kuin niiden palvelujen suorittaja, joiden vastikkeeksi kortti on hyväksyttävä. Koska kortin liikkeeseenlaskija saa kortinhaltijalta vastikkeen arvosetelin myöntämisestä, herää kysymys, olisiko kyseistä liiketoimea verotettava erillisenä palveluna. Muutoin osa järjestelmään kuuluvista liiketoimista saattaisi jäädä verottamatta. Kuten jäljempänä osoitan, edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohdassa voittomarginaalivaihtoehdoksi kuvailemani verotusvaihtoehdon soveltaminen mahdollistaa kaikkien asianomaisten liiketoimien verottamisen, ja sillä vältetään kaksinkertainen verotus.

72. Tällaisen järjestelmän soveltaminen on mielestäni tarpeen, kun arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohtaa luetaan yhdessä sen 73 a artiklan kanssa. Ensiksi mainitussa säännöksessä edellytetään, että ”kun monen käyttötarkoituksen arvosetelin siirron tekee muu verovelvollinen kuin se, joka suorittaa liiketoimen, joka on ensimmäisen alakohdan nojalla arvonlisäveron alainen, kaikki palvelusuoritukset, jotka voidaan tunnistaa, kuten jakelu- ja myynninedistämispalvelut, ovat arvonlisäveron alaisia”. Jälkimmäisessä säännöksessä puolestaan

³⁸ Kursivointi tässä.

³⁹ Van Doesum, A., van Kesteren, H. ja van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, s. 246.

säädetään, että ”useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin arvosetelin osalta maksettu vastike”.

73. Järjestelmä, jossa arvonlisäveroa tilitetään jokaisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, täyttäisi edellytyksen, jonka mukaan veron peruste on arvosetelistä saatu vastike, jos tosiasiallisesti lunastettujen tavaroiden ja palvelujen arvo vastaa arvosetelistä maksettua hintaa.⁴⁰ Jos kaikkien tosiasiallisesti lunastettujen palvelujen arvo on kuitenkin alhaisempi kuin arvosetelistä maksettu hinta, niiden erotuksen on myös oltava arvonlisäveron alainen. Tämä määrä hyväksytään vastikkeeksi jakelu- ja myynninedistämispalveluista arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan mukaisesti, ja kortin liikkeeseenlaskijan on tilitettävä arvonlisäveroa tästä ”voittomarginaalista”.

74. Tämän tyyppinen järjestelmä ei ole mitenkään uusi arvonlisäverodirektiivissä. Sitä sovelletaan esimerkiksi matkatoimistojen (arvonlisäverodirektiivin 306 artikla ja sitä seuraavat artiklat),⁴¹ joiden osalta veron perusteena pidetään matkatoimiston katetta (arvonlisäverodirektiivin 308 artikla), verotukseen.

75. Jos city cardia pidetään useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä, arvonlisäverodirektiivi edellyttää näin ollen, että sitä verotetaan voittomarginaalivaihtoehdon mukaisesti, koska kyseinen verojärjestelmä on arvonlisäveron peruseräpäätösten mukainen. Sillä vältetään sekä kaksinkertainen verotus että verottamattomuus. Tämä on jälleen yksi syy, joka oikeuttaa tulkinnan, jonka mukaan city card on useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Tämä ratkaisu on vuoden 2016 direktiivin tavoitteiden mukainen, koska sillä selvennetään city cardin asianmukaista verottamistapaa sulkemalla pois kaikki muut kuin yksi käytännössä käytössä oleva verotusvaihtoehto. Arvonlisäverotuksen asiantuntijat vaikuttavat myös hyväksyvän tällaisen ratkaisun.⁴²

76. Italian hallituksen esittämän ehdotuksen – joka hyväksyttiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ennen vuoden 2016 direktiivin antamista⁴³ ja jossa päädyttiin verottamaan samanaikaisesti city cardista saatua koko vastiketta ja kutakin tosiasiallista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta – hyväksyminen voisi kuitenkin johtaa kaksinkertaiseen verotukseen.⁴⁴ Tämän täyden verotuksen vaihtoehdon⁴⁵ hyväksyminen voisi, kuten komissio väitti, vääristää liikenne- tai pääsylippujen arvonlisäverokohtelua. Juuri tämän unionin lainsäätäjän halusi välttää.⁴⁶

77. Katson näin ollen, että city cardin pitäminen useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä ja sen verottaminen voittomarginaalia koskevan verojärjestelmän mukaisesti aina, kun liikkeeseenlaskija ei ole sama kuin tavaroiden luovuttaja ja palvelujen suorittaja, muodostaa kattavan, yhtenäisen, läpinäkyvän ja neutraalin verojärjestelmän. Koska pääasian

⁴⁰ Kortin liikkeeseenlaskija maksaa jokaisesta tosiasiallisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta, ja niiden hinta sisältää myös arvonlisäveron (ellei palvelua ole vapautettu arvonlisäverosta). Liikkeeseenlaskija ei voi vähentää kyseiseen hintaan sisältyvää arvonlisäveroa ostoihin sisältyvänä verona.

⁴¹ Matkatoimistojen verotuksella on nähdäkseni monia yhteneväisyyksiä pääasian tosiseikkojen kanssa. Tältä osin ks. tuomio 13.10.2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

⁴² Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta ja siinä mainittu oikeuskirjallisuus.

⁴³ Ks. tästä edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 16.

⁴⁴ Ks. ratkaisuehdotukseni GE Aircraft Engine Services Ltd. (C-607/20, EU:C:2022:63, 53 kohta).

⁴⁵ Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 29 ja 32 kohta.

⁴⁶ Vuoden 2016 direktiivin johdanto-osan viides perustelukappale.

oikeudenkäynnissä kyseessä oleva city card vaikuttaa täyttävän molemmat arvonlisäverodirektiivissä sille, että välinettä voidaan pitää arvosetelinä, säädetyt edellytykset, sitä olisi pidettävä useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä arvonlisäverotuksen kannalta.

V Ratkaisuehdotus

78. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Högsta förvaltningsdomstolenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Kortti, joka tavaroiden luovuttajien tai palvelujen suorittajien on hyväksyttävä vastikkeeksi kortin sisältämien tavaroiden luovuttamiselle tai palvelujen suorittamiselle kortinhaltijoille rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti, kuuluu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 30 a artiklassa tarkoitettuun arvosetelin käsitteeseen. Näin on silloinkin, jos keskivertokuluttaja ei voi käyttää kaikkia tällaisen kortin kattamia palveluja annetussa ajassa. Tällainen kortti on samassa säännöksessä tarkoitettu useamman käyttötarkoituksen arvoseteli aina, kun tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta, joiden vastikkeeksi se on hyväksyttävä, kannettava vero ei ole tiedossa kyseisen kortin myöntämishetkellä.