

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1980-18

meddelad i Stockholm den 18 oktober 2018

KLAGANDE

Strömma Turism & Sjöfart AB, 556051-5818

Ombud: AA och BB
Svalner Skatt & Transaktion KB
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 5 mars 2018 i ärende dnr 11-17/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i den del det har överklagats men begränsar giltighetstiden för beskedet till att avse redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2017–den 31 december 2018.

Dok.Id 194891

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

När en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst mot ersättning, anses tjänsten omsatt och den som har tillhandahållit tjänsten är som huvudregel skyldig att betala mervärdesskatt. En tjänst anses vara tillhandahållen mot ersättning om det finns ett avtal eller annat rättsförhållande mellan parterna som innebär att den beskattningsbara personen åtar sig att utföra en prestation i utbyte mot en ersättning för denna prestation. Om det inte finns något sådant ömsesidigt utbyte av prestationer, anses inte någon omsättning ha skett och det uppkommer inte någon skyldighet att betala mervärdesskatt.

I en ansökan om förhandsbesked frågade Strömma Turism & Sjöfart AB om försäljning av ett s.k. upplevelsekort utgör en skattepliktig omsättning av en tjänst. Kortet ger innehavaren rätt att under en begränsad tid få tillgång till olika attraktioner (sightseeingturer, nöjen och andra aktiviteter) utan att betala något ytterligare vid nyttjandet. Strömma ansåg att försäljningen av kortet inte utgör en skattepliktig omsättning eftersom bolaget inte tillhandahåller kortinnehavaren någon tjänst i utbyte mot betalningen för kortet. Ett ömsesidigt utbyte av prestationer sker enligt bolaget först vid nyttjandet av attraktionerna.

Strömma ställde även ett antal följdfrågor avseende tillhandahållandet av kortet samt en fråga om en marknadsföringstjänst som bolaget tillhandahåller attraktionernas arrangörer.

Av ansökan framgår följande.

Kortet ger innehavaren rätt till fritt inträde till ett antal olika attraktioner i Göteborg. De olika attraktionerna finns uppräknade på bolagets hemsida. Kortet har en giltighetstid på 24 timmar, 48 timmar eller 72 timmar. Ett kort med en giltighetstid på 24 timmar kostar 375 kr. Kortet gäller en gång per attraktion, utom för vissa av sightseeingturerna där det kan nyttjas hur många gånger som helst under giltighetstiden. Giltighetstiden börjar löpa när kortet används för första

Mål nr
1980-18

gången. Kortet måste användas inom ett år efter köptillfället. Innehavaren har inte rätt till ersättning för oanvända tjänster eller för attraktioner som är stängda under giltighetstiden. Det finns ingen beloppsmässig begränsning för nyttjandet av kortet.

Några av attraktionerna tillhandahålls av bolaget medan övriga tillhandahålls av ett antal andra arrangörer, som bolaget har avtal med. De flesta attraktionerna är skattepliktiga med varierande skattesatser men vissa är undantagna från skatteplikt. Av avtalen mellan bolaget och arrangörerna framgår att arrangören åtar sig att ge innehavaren av kortet rätt till inträde till sin anläggning mot uppvisande av kortet utan att innehavaren betalar något till arrangören. Arrangören har rätt till ersättning från bolaget för varje inträde med en viss procent av det ordinarie inträdespriset.

Skatterättsnämnden fann att försäljningen av kortet utgör en skattepliktig omsättning av en tjänst. Följdfrågorna avseende kortet angavs ha förfallit, men frågan angående marknadsföringstjänsten besvarades.

YRKANDEN M.M.

Strömma överklagar förhandsbeskedet såvitt gäller svaret på frågan om försäljningen av kortet och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att försäljningen inte utgör en skattepliktig omsättning av en tjänst. Bolaget yrkar även att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Bolaget anför följande. Kortinnehavarna betalar inte för kortet i sig utan för möjligheten att vid en senare tidpunkt nyttja de olika attraktionerna. Den tjänsten tillhandahålls inte vid försäljningen av kortet utan först vid nyttjandet. Vid nyttjandet ingår arrangören av attraktionen och kortinnehavaren ett avtal. Bolaget tillhandahåller således inte kortinnehavarna någon separat tjänst för vilken betalningen av kortet utgör det faktiska motvärdet. Det är först när arrangören

Mål nr
1980-18

faktiskt tillhandahåller tjänsten som konsumtionen sker och det finns ett motvärde.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas i den överklagade delen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

Frågan i målet är om försäljning av ett kort utgör en skattepliktig omsättning av en tjänst när kortet ger innehavaren rätt att under en begränsad tid få tillgång till sightseeingturer och andra attraktioner.

Rättslig reglering

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Den som omsätter tjänsten är enligt 2 § första stycket 1 skyldig att betala skatten. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikel 2.1 c 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

EU-domstolen har i flera avgöranden uttalat sig om förutsättningarna för att en tjänst ska anses ha tillhandahållits mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Högsta förvaltningsdomstolen finner att

befintlig praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet och att det därför saknas skäl att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Av EU-domstolens praxis framgår att ett tillhandahållande mot ersättning anses ha skett om det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se t.ex. Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, p. 27, jfr även HFD 2018 ref. 34).

Av det avtal som Strömma ingår med köparna av kortet framgår att kortet ger innehavaren rätt till fritt inträde under en begränsad tid till de attraktioner som anges på bolagets hemsida. När kortet sedan används hos någon av de arrangörer som bolaget har ingått avtal med, får arrangören ersättning från bolaget med en viss andel av det ordinarie inträdespriset.

Bolaget har gjort gällande att någon tjänst inte tillhandahålls mot betalning vid försäljningen av kortet utan att det är först vid nyttjandet av en attraktion som det sker ett tillhandahållande och det finns ett faktiskt motvärde.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär emellertid det avtal som Strömma ingår med kortköparen vid försäljningen av kortet att bolaget åtar sig att se till att köparen kan ta del av attraktionerna. Detta åtagande får i sig anses utgöra en tjänst som tillhandahålls i utbyte mot betalningen för kortet. Det föreligger således ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där betalningen för kortet utgör det faktiska motvärdet för möjligheten att ta del av attraktionerna. Den omständigheten att det inte på förhand är bestämt hur många och vilka attraktioner som kortinnehavaren i det enskilda fallet faktiskt kommer att ta del av, och att priset är detsamma oavsett i vilken utsträckning som kortet utnyttjas, påverkar inte att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet

Mål nr
1980-18

av tjänsten och den erhållna ersättningen (jfr t.ex. Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, p. 38 och 39, jfr även HFD 2013 not. 27).

Tillhandahållandet av kortet mot betalning utgör således en skattepliktig omsättning av en tjänst. När kortinnehavaren sedan nyttjar kortet, tillhandahåller arrangören en tjänst mot den ersättning som arrangören då erhåller från bolaget. Det är alltså fråga om två olika tillhandahållanden mot olika ersättningar.

Såväl parterna som Skatterättsnämnden har fört resonemang om unionsrättsliga regler avseende s.k. vouchrar. Dessa har införts i mervärdesskattedirektivet genom direktiv (EU) 2016/1065 och ska genomföras i nationell rätt senast den 31 december 2018. De nya nationella bestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 januari 2019. Vid Skatterättsnämndens prövning hade beslut om att införa sådana bestämmelser i mervärdesskattelagen ännu inte fattats, varför bestämmelserna om vouchrar inte har legat till grund för nämndens beslut. De ska således inte heller prövas av Högsta förvaltningsdomstolen. Giltighetstiden för förhandsbeskedet ska därför begränsas till att avse redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2017–den 31 december 2018.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.