

BILAGAMål nr
7424-23**Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artiklarna 30a och 73a i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)****Inledning**

1. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarhet i hur mervärdesskattedirektivets definition av voucher ska tolkas. Närmare bestämt vill domstolen få klarlagt om en rätt för en kund att inom ramen för ett kundlojalitetsprogram få ytterligare varor från ett bolag utifrån hur stora inköp som kunden har gjort hos bolaget utgör en voucher. Om denna rätt utgör en voucher önskar Högsta förvaltningsdomstolen vidare få klarhet i hur beskattningsunderlaget ska bestämmas. Frågorna har uppkommit i ett mål som gäller ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser

2. I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet anges vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Dit hör bl.a. leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
3. Definitionen av vad som utgör en voucher finns i artikel 30a i direktivet. Enligt punkt 1 avses med voucher ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för bl.a. leverans av varor och där de varor som ska levereras eller de potentiella leverantörernas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument. Av punkterna 2 och 3 framgår att om platsen för leverans av de varor som vouchern avser och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor är kända vid tidpunkten för

BILAGAMål nr
7424-23

utställandet av vouchern utgör denna en enfunktionsvoucher, medan övriga vouchrar är flerfunktionsvouchrar.

4. I artikel 30b regleras hur överlåtelser av vouchrar, och leverans av varor i utbyte mot vouchrar, ska behandlas. Av artikeln framgår att överlåtelse av en enfunktionsvoucher som ger rätt till leverans av varor ska betraktas som en leverans av de varor som vouchern avser, medan det när det gäller flerfunktionsvouchrar är den faktiska leveransen av varorna i utbyte mot vouchern som ska vara föremål för mervärdesskatt.
5. Av artikel 73 följer att beskattningsunderlaget för leveranser av varor som huvudregel utgörs av ersättningen för varorna. När det gäller varor som levereras mot en flerfunktionsvoucher föreskrivs i artikel 73a att beskattningsunderlaget ska motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras.

Tillämpliga nationella bestämmelser

6. I 3 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (2023:200) anges att leverans av varor mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt.
7. Av 2 kap. 26 § framgår att med voucher avses ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för bl.a. leverans av varor. De varor som ska levereras eller de potentiella leverantörernas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet. I 27 § regleras vad som utgör en enfunktions- respektive en flerfunktionsvoucher.

BILAGAMål nr
7424-23

8. Bestämmelser som motsvarar artiklarna 30b, 73 och 73a i mervärdesskatte-direktivet har, med i huvudsak samma lydelse som direktivbestämmelserna, införts i 5 kap. 40–44 §§ och 8 kap. 2–4 §§.

Omständigheterna i målet

9. Lyko Operations AB säljer varor inom hårvård och skönhet i fysiska butiker och online. Bolaget ska utforma ett kundlojalitetsprogram och ansökte om förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att få klarhet i hur programmet ska behandlas i mervärdesskattehänseende. I ansökan ställde bolaget ett antal frågor. De frågor som är av intresse för denna begäran om förhandsavgörande är dock endast om programmet innebär att bolaget överlåter vouchrar till sina kunder och, om så är fallet, hur beskattningsunderlaget då ska bestämmas.
10. Av ansökan om förhandsbesked framgår följande.
11. Bolagets kunder, som är privatpersoner, ska utan extra kostnad kunna välja att ingå i bolagets kundlojalitetsprogram. Programmet innebär att kunderna får poäng vid varje ordinarie köp som de sedan kan lösa in mot varor i bolagets poängshop. Inlösen kan endast ske i samband med ett nytt ordinarie köp. Produktutbudet i poängshopen kommer att uppdateras löpande och bestå av varor ur bolagets ordinarie sortiment. Produkterna kommer huvudsakligen att vara av mindre värde (värdet kommer endast undantagsvis att överstiga 500 kr) och kommer att omfattas av olika mervärdesskattesatser (t.ex. skönhetsprodukter som beskattas med 25 procent och kosttillskott som beskattas med 12 procent).
12. Varje produkt kommer att åsättas ett pris i poäng, och prissättningen kommer att vara sådan att kunderna kan få varor ur poängshopen motsvarande ca 2–10

BILAGAMål nr
7424-23

procent av sina ursprungliga köp. Varje poäng som en kund löser in kommer att kunna kopplas till de sammanlagda köp under en viss månad som har genererat poängen och de äldsta poängen kommer alltid att användas först. Poängen kommer inte att kunna lösas in mot pengar eller köpas för pengar. Poängen är personliga och kommer inte att kunna överlåtas. Varorna i poängshopen kommer inte heller att kunna erhållas i utbyte mot en kombination av poäng och betalning i pengar. Förvärvade poäng kommer att gå förlorade om de inte utnyttjas inom två år.

13. Bolaget frågade om lojalitetsprogrammet innebär att bolaget tillhandahåller sina kunder en voucher (flerfunktionsvoucher). Om så är fallet ville bolaget också få veta hur beskattningsunderlaget ska beräknas när poängen löses in i utbyte mot varor i poängshopen, då kunden inte utger någon särskild betalning för vouchern och den inte heller åsätts något monetärt värde. Båda frågorna avsåg enligt bolaget situationen då bolaget, både i samband med ursprungs-transaktionen och vid inlösen, levererar varor inom Sverige till svenska kunder.
14. Skatterättsnämnden besvarade dessa frågor med att lojalitetsprogrammet inte innebär att bolaget överlåter vouchrar till sina kunder. Nämnden motiverade sitt ställningstagande på följande sätt. En voucher är ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller del av ersättning. Ersättningen utgörs av den ersättning som betalats för vouchern. Om det saknas information om det beloppet ska det monetära värde som anges på vouchern eller i tillhörande dokumentation anses som ersättning. Syftet med en voucher är således att den ska utgöra ett värdebevis, dvs. ett bevis på att innehavaren har betalat i förväg för t.ex. en leverans av en vara. Poängen i lojalitetsprogrammet saknar ett bestämt monetärt värde. Redan det förhållandet att poängen tilldelas kunden utan någon ersättning innebär att det inte är fråga om överlåtelse av en voucher.

BILAGAMål nr
7424-23

15. Skatterättsnämndens förhandsbesked har överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen av både Skatteverket och bolaget. Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas. Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att de poäng som kunden tilldelas inom ramen för lojalitetsprogrammet utgör en voucher samt att beskattningsunderlaget för den transaktion som uppstår när poängen löses in är noll kronor.

Parternas ståndpunkter*Skatteverket*

16. Skatteverket anför följande.
17. Liksom Skatterättsnämnden anser Skatteverket att de poäng som tilldelas kunderna inte utgör vouchrar eftersom tilldelningen görs utan ersättning och poängen inte har ett bestämt monetärt värde. En voucher är ett värdebevis, dvs. ett bevis på att betalning har erlagts för en kommande konsumtion av varor eller tjänster. För att ett instrument ska vara en voucher måste det därför alltid kunna åsättas ett värde. Bolagets lojalitetsprogram kan snarare jämföras med att en kund efter ett visst antal inköpta varor får en vara gratis, t.ex. ”köp tio koppar kaffe och få en elfte gratis”. I stället för ett visst antal inköp så är det i bolagets fall fråga om inköp till ett visst värde. Det kunden erhåller är inte en voucher som har ett visst värde och som kan överlåtas, utan enbart en möjlighet att få välja ytterligare en vara efter att ha handlat andra varor för ett visst belopp.
18. För det fall att poängen skulle anses utgöra vouchrar är det fråga om flerk Funktionsvouchrar eftersom varorna i poängshopen omfattas av olika skattesatser. Då kunden inte har betalat något för vouchern och denna inte

BILAGAMål nr
7424-23

heller har något monetärt värde bör beskattningsunderlaget när vouchern används för att erhålla en vara i poängshopen bestämmas till noll kronor.

Lyko Operations AB

19. Lyko Operations AB anför följande.
20. Definitionen av voucher i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet innefattar inte något krav på att kunden ska ha betalat särskilt för instrumentet eller att detta ska kunna åsättas något bestämt monetärt värde. Det är tillräckligt att det finns en skyldighet att godta instrumentet som ersättning för varor eller tjänster. En voucher skiljer sig därigenom från andra betalningsmedel. Av EU-domstolens praxis framgår att det inte finns utrymme för att ställa ytterligare krav, förutom de som anges i artikel 30a, för att ett instrument ska utgöra en voucher (se DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304).
21. Bolaget är skyldigt att, på initiativ av sina kunder, acceptera poängen som ersättning för varor som finns i bolagets poängshop. Poängen uppfyller samtliga krav enligt definitionen i artikel 30a i direktivet och utgör därmed vouchrar, även om kunderna inte betalar särskilt för poängen. Det är vidare felaktigt att hävda att kunderna får poängen helt utan ersättning eftersom poängen tilldelas kunderna i samband med försäljning av varor. När de kunder som ingår i lojalitetsprogrammet gör ett köp får de alltså både den valda varan och poängen i utbyte mot sin ersättning.
22. Skatteverket har gjort en parallell till ett stämpelkort som ger rätt till en gratis kopp kaffe efter tio inköpta. Bolaget instämmer i att det finns en viss likhet mellan detta och bolagets lojalitetsprogram, men anser att även stämpelkortet kan utgöra en voucher.

BILAGAMål nr
7424-23

23. Eftersom det vid tidpunkten för tilldelningen av poängen inte är känt med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för en vara är poängen en fler-funktionsvoucher. Av artikel 73a i direktivet följer att beskattningsunderlaget vid leverans av varor från poängshopen ska bestämmas med utgångspunkt i den ersättning som har betalats för vouchern och oberoende av varornas objektiva värde. Vid inköpet betalar kunden ersättning för den köpta varan och någon särskild ersättning för poängen lämnas inte. Poängen är inte heller något som efterfrågas särskilt av genomsnittskonsumenten. Eftersom kunden inte betalar någon särskild ersättning för själva vouchern och då denna inte heller åsätts något monetärt värde ska beskattningsunderlaget fastställas till noll kronor.
24. För detta talar också att bolaget i samband med den poänggrundande försäljningen uppbär mervärdesskatt på ett underlag som motsvarar kundens hela betalning. Om ytterligare beskattning sker i samband med att kunden i ett senare skede löser in sina poäng medför det en dubbelbeskattning, då skatt kommer att tas ut på ett underlag som är större än den ersättning som kunden har betalat.

Behovet av förhandsavgörande

25. Genom sin ansökan om förhandsbesked vill bolaget alltså få veta om det, genom att utfärda poäng till sina kunder som kunderna kan lösa in mot varor i bolagets poängshop, överlåter vouchrar till kunderna. Om så är fallet vill bolaget också få klarlagt hur beskattningsunderlaget ska bestämmas när poängen löses in i utbyte mot varor i poängshopen.
26. Enligt artikel 30a i mervärdesskattedirektivet utgör ett instrument en voucher om instrumentet medför en skyldighet för någon att godta det som ersättning eller partiell ersättning för bl.a. leverans av varor, under förutsättning att det på

BILAGAMål nr
7424-23

instrumentet eller i tillhörande dokumentation framgår antingen vilka varor som ska levereras eller leverantörens identitet samt vilka villkor som gäller för användningen av instrumentet.

27. Av bolagets ansökan om förhandsbesked framgår att de poäng som erhålls inom ramen för kundlojalitetsprogrammet medför en skyldighet för bolaget att – när kunden har erhållit ett tillräckligt antal poäng – leverera varor till kunden. De närmare villkoren för användningen av poängen meddelas de kunder som väljer att delta i programmet. Frågan är dock om detta är tillräckligt för att poängen ska utgöra vouchrar i den mening som avses i artikel 30a i direktivet eller om det – som Skatteverket anser – även krävs att kunderna har betalat för poängen och att poängen har ett bestämt monetärt värde. Om det anses följa av bestämmelsen att ett instrument måste uppfylla även dessa krav för att vara en voucher uppkommer vidare frågan om kraven är uppfyllda i detta fall.
28. Skatterättsnämnden har ansett att ett instrument som tilldelas någon utan ersättning inte uppfyller förutsättningarna för att vara en voucher. Nämnden har motiverat detta bl.a. genom att återge innehållet i bestämmelserna om beskattningsunderlag. Nämndens slutsats kan även sägas ligga i linje med den grundläggande bestämmelsen i artikel 2 i direktivet, där det anges att leverans av varor mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt. Det kan framstå som mindre förenligt med den bestämmelsen att en leverantör som levererar varor i utbyte mot ett instrument som denne inte har fått någon ersättning för ska anses ha levererat varor mot ersättning.
29. Samtidigt kan det, som bolaget framhåller, konstateras att det i definitionen av voucher i artikel 30a inte anges att ett instrument måste *utfärdas* mot ersättning eller att en leverantör de facto måste *erhålla* ersättning för att instrumentet ska utgöra en voucher. Det som sägs är endast att instrumentet ska *godtas* som ersättning. Det kan därmed argumenteras för att det är tillräckligt att ett instru-

BILAGAMål nr
7424-23

ment ger innehavaren en rätt att erhålla en vara i utbyte mot instrumentet för att detta ska uppfylla förutsättningarna för att vara en voucher enligt artikel 30a.

30. Som nämnts anser Skatteverket att ett instrument också måste ha ett bestämt monetärt värde för att vara en voucher, vilket poängen inom ramen för bolagets lojalitetsprogram enligt myndighetens uppfattning inte har. Även Skatterättsnämnden har framhållit att poängen i lojalitetsprogrammet saknar ett bestämt monetärt värde. Mot detta har bolaget invänt att det i definitionen av voucher i artikel 30a inte finns något krav på att instrumentet ska ha ett monetärt värde. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen får det mot denna bakgrund anses oklart om den omständigheten att lojalitetsprogrammet är uppbyggt med poäng och inte med kronor utesluter att den rätt som kunden får enligt programmet utgör en voucher.
31. Vidare anser bolaget – till skillnad från Skatteverket och Skatterättsnämnden – att ett eventuellt krav på ersättning enligt voucherdefinitionen är uppfyllt i detta fall eftersom ett villkor för att tilldelas poäng är att kunden köper varor från bolaget.
32. EU-domstolen har i flera rättsfall uttalat sig om förutsättningarna för att en prestation ska anses ske mot ersättning. Domstolens praxis kan uppfattas innebära att ingen del av den ersättning som bolagets kunder betalar för sina poänggrundande köp utgör ersättning för själva poängen eller för de senare leveranserna från poängshopen (se *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, punkterna 20 och 21 samt *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, punkterna 29–32). Denna praxis har dock gällt andra bestämmelser i direktivet och bolaget argumenterar för att vouchrar är särreglerade och skiljer sig från andra betalningsmedel. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen framstår det som osäkert vilken betydelse EU-domstolens ställnings-

BILAGAMål nr
7424-23

taganden i de nämnda rättsfallen har vid bedömningen av om ett sådant poängsystem som det nu aktuella omfattas av direktivets voucherdefinition.

33. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar sammanfattningsvis att parterna i målet på flera punkter har olika uppfattningar när det gäller hur definitionen av voucher i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Voucherreglerna infördes relativt nyligen i direktivet och EU-domstolens praxis beträffande voucherdefinitionen ger inte svar på de tolkningsfrågor som aktualiseras i detta mål. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det därför nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen när det gäller tolkningen av definitionen.
34. Om EU-domstolen skulle finna att ett sådant poängsystem som är aktuellt i målet omfattas av voucherdefinitionen uppkommer vidare frågan hur beskattningsunderlaget ska bestämmas när poängen utnyttjas för att erhålla varor från bolagets poängshop. Parterna i målet är eniga om att det i så fall är fråga om flerfunktionsvouchrar och att beskattningsunderlaget ska bestämmas till noll kronor.
35. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i parternas bedömning att poängen, om de utgör vouchrar, måste anses vara flerfunktionsvouchrar eftersom de varor som kan erhållas i utbyte mot poängen omfattas av olika mervärdesskattesatser. Enligt artikel 73a i direktivet ska beskattningsunderlaget vid utnyttjandet av poängen därmed som huvudregel motsvara den ersättning som har betalats för poängen. Som framgår av punkt 32 ovan kan EU-domstolens praxis uppfattas innebära att ingen del av den ersättning som bolagets kunder betalar för sina poänggrundande köp utgör ersättning för själva poängen, vilket skulle innebära att beskattningsunderlaget är noll kronor. Som framhålls i den punkten har denna praxis dock gällt andra bestämmelser i direktivet. Högsta förvaltningsdomstolen önskar därför att EU-domstolen klargör om det, vid

BILAGAMål nr
7424-23

fastställande av beskattningsunderlaget enligt artikel 73a i direktivet, ska anses att någon del av den ersättning som kunderna betalar avser de poäng som de erhåller i samband med köpet.

Frågor

36. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, svar på följande frågor.

Fråga 1: Utgör ett instrument i form av poäng – såsom det i målet aktuella – en voucher enligt definitionen i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet, när poängen tilldelas inom ramen för ett kundlojalitetsprogram som är utformat så att en kund som köper varor erhåller poäng i relation till storleken på inköpen och därefter i samband med ett kommande köp har rätt att använda poängen för att erhålla ytterligare varor från säljarens sortiment?

Fråga 2: Om svaret på fråga 1 är ja, hur ska beskattningsunderlaget enligt artikel 73a i mervärdesskattedirektivet bestämmas när poängen utnyttjas för att erhålla varor från säljaren?