EUROOPA
KOMISJON

Brüssel, 22.7.2024
COM(2024) 307 final

KOMISJONI ARUANNE EUROOPA PARLAMENDILE JA NÕUKOGULE,

mis käsitleb käibemaksureeglite kohaldamist vautšerite suhtes vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 410b, - määratlus, turustusahel ja vautšerite lunastamata jätmine -

Sisukord

1. SISSEJUHATUS ---------- 2

2. SEKKUMISE TAUST ---------- 2

3. KEHTIVATE NORMIDE RAKENDAMINE ---------- 8

4. KEHTIVATE EESKIRJADE HINDAMINE ---------- 12

4.1 ÜLDINE HINDAMINE ---------- 12

4.2 KONKREETSETE TEEMADE HINDAMINE ---------- 16

5. JÄRELDUSED ---------- 20

LISA. KOKKUVÕTLIK ARUANNE – KÜSIMUSTIK VAUTŠERIDIREKTIIVI (EL) 2016/1065 RAKENDAMISE KOHTA ---------- 23

1. SISSEJUHATUS

Nõukogu võttis 27. juunil 2016 vastu direktiivi,[1] millega muudetakse käibemaksudirektiivi[2] vautšeritega tehtavate tehingute käsitamise osas (vautšeridirektiiv). Uusi eeskirju kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2019, kuid ainult pärast 31. detsembrit 2018 välja antud vautšerite suhtes.

Nende muudatuste eesmärk on lihtsustada, ajakohastada ja ühtlustada vautšerite suhtes kohaldatavaid käibemaksureegleid,[3] eelkõige selleks, et „tagada kindel ja ühetaoline käsitamine, järgida üldise tarbimismaksu põhimõtteid, mille kohaselt on see täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, ning vältida ebajärjepidevust, konkurentsimoonutusi, topeltmaksustamist või maksustamata jätmist ja vähendada maksustamise vältimise ohtu“[4].

Muudetud käibemaksudirektiivi artikli 410b kohaselt peab komisjon esitama ELi liikmesriikidelt (edaspidi „liikmesriigid“) saadud teabe põhjal Euroopa Parlamendile ja nõukogule hindamisaruande käibemaksudirektiivi nende sätete kohaldamise kohta, mis puudutavad vautšerite käsitamist käibemaksuga maksustamisel, pöörates erilist tähelepanu vautšerite määratlusele, käibemaksureeglitele seoses vautšerite maksustamisega turustusahelas ja vautšerite lunastamata jätmisele, ning esitab vajaduse korral sellega koos ettepaneku asjaomaste normide muutmiseks.

Sellest lähtudes analüüsitakse käesolevas aruandes viie kriteeriumi (tulemuslikkus, tõhusus, asjakohasus, sidusus ja ELi lisaväärtus) alusel vautšeritega seotud käibemaksureeglite üldist tulemuslikkust nelja aasta jooksul alates nende esialgsest kohaldamisest 2019. aastal. Seejärel hinnatakse konkreetselt i) vautšerite määratlust, ii) vautšerite maksustamist turustusahelas ja iii) vautšerite lunastamata jätmist. Aruandes hinnatakse asjakohaste normide rakendamist, tuginedes liikmesriikide seas 27. märtsist kuni 9. juunini 2023 korraldatud uuringu[5] tulemustele. Lõpetuseks kaalutakse, kas vastavate normide muutmist käsitlev seadusandlik ettepanek oleks asjakohane.

2. SEKKUMISE TAUST

Kuna kuuendas käibemaksudirektiivis[6] ja käibemaksudirektiivis puuduvad ühised käibemaksureeglid vautšerite käsitamise kohta, on liikmesriikides aastate jooksul välja arenenud erinevad lähenemisviisid. See on toonud kaasa topeltmaksustamise või maksustamata jätmise ohu, maksustamise vältimise ja äriinnovatsiooni takistamise[7]. Seetõttu esitas komisjon 2012. aastal ettepaneku[8] selgitada ja ühtlustada vautšereid puudutavaid käibemaksureegleid.

---

1 Nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1065, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vautšerite käsitamise osas (ELT L 177, 1.7.2016, lk 9) (vautšeridirektiiv).

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1) (käibemaksudirektiiv).

3 Vautšeridirektiivi põhjendus 13.

4 Vautšeridirektiivi põhjendus 2.

5 Küsimustik vautšeridirektiivi (EL) 2016/1065 rakendamise kohta.

6 Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1) (kuues käibemaksudirektiiv).

7 Käibemaksukomitee 114. koosoleku töödokument nr 983 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused“.

8 Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) vautšerite käsitamise osas (COM(2012) 206, 10.5.2012).

Kui nõukogu selle vastu võttis, jäeti aga mõned komisjoni kavandatud sätted välja. Nimelt ei ole vastuvõetud vautšeridirektiivis ühtegi sätet allahindlusvautšerite, ettemaksete ega nn mitmeotstarbeliste vautšerite turustamise eesmärgil maksustatava väärtuse arvutamise kohta. Vastuvõetud direktiivi põhjendustes on allahindluste kohta sätestatud, et „[k]õnealused normid ei peaks hõlmama (…) selliseid instrumente, mis annavad omanikule õiguse saada kaupade või teenuste ostmisel allahindlust, kuid ei anna õigust selliseid kaupu või teenuseid saada“. Samuti ei ole viidatud vautšeri määratlusest sellise instrumendi väljajätmisele, mille ainus eesmärk on maksete tegemine, ega vautšereid käsitlevate eeskirjade ja käibemaksualaste erireeglite, näiteks reisibüroode erikorda puudutavate reeglite vahelisele seosele. Võib väita, et see on osaliselt tingitud ühehäälsuse nõudest maksustamise valdkonnas, kus saavutatud kompromissides jäävad sageli lahendamata küsimused, milles oleks ehk saanud häälteenamusega kokku leppida. Viimastel aastatel on neid ja muid rakendamisküsimusi arutatud käibemaksukomitees[9] ning selle tulemusel on enamikus liikmesriikides kasutusele võetud kaks juhendit[10] (3. osa), mis ei ole küll õiguslikult siduvad, kuid aitavad kaasa ühiste käibemaksureeglite ühtsemale kohaldamisele.

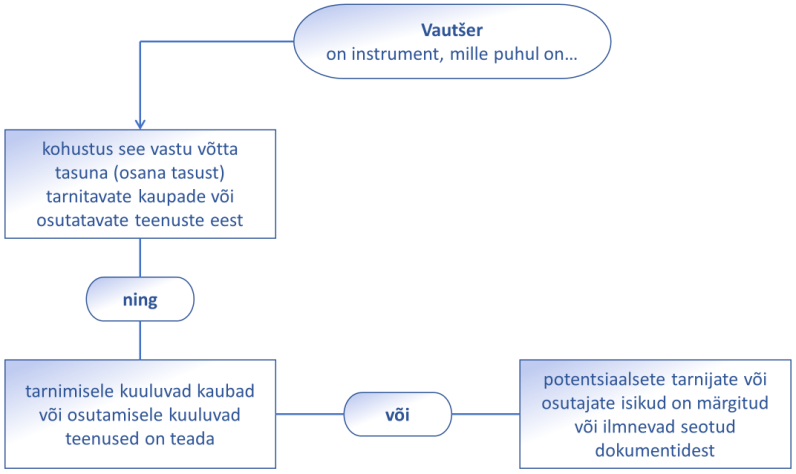
i) Vautšeri määratlus

Vastuvõetud eeskirjades on ette nähtud, et instrumendi kvalifitseerumiseks vautšerina peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust: i) instrumendiga kaasneb väljastaja kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ning ii) tarnimisele kuuluvad kaubad või osutamisele kuuluvad teenused või nende potentsiaalsete tarnijate või osutajate isikud on märgitud kas instrumendil endal või sellega seotud dokumentides.

[9] Käibemaksudirektiivi artikli 398 kohaselt: „1. Käesolevaga moodustatakse käibemaksu nõuandekomitee, edaspidi „käibemaksukomitee“. 2. Käibemaksukomitee koosneb liikmesriikide ja komisjoni esindajatest. Komitee eesistujaks on komisjoni esindaja. Komitee sekretariaadi tööd korraldab komisjon. 3. Käibemaksukomitee võtab vastu oma töökorra. 4. Lisaks punktidele, mille osas tuleb käesoleva direktiivi kohaselt konsulteerida, vaatab käibemaksukomitee läbi küsimused, mille tema eesistuja on tõstatanud kas omal algatusel või liikmesriigi esindaja taotlusel ning mis käsitlevad ühenduse käibemaksusätete kohaldamist.“

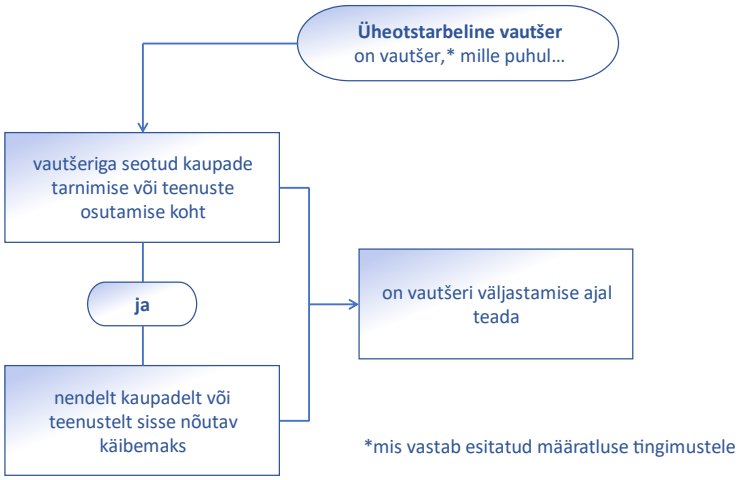
[10] 116. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781, ning 122. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

Joonis 1. Vautšeri mõiste[11]



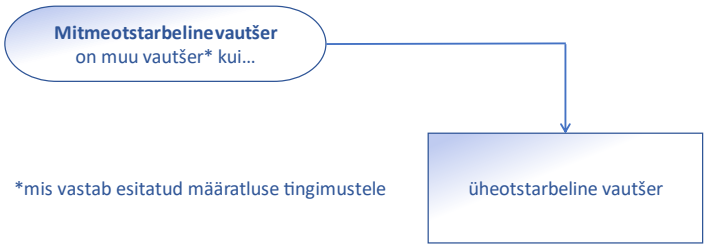
Üheotstarbeline vautšer on vautšer, mille puhul vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada. Kõik muud vautšerid kui üheotstarbelised vautšerid on mitmeotstarbelised vautšerid.

Joonis 2. Üheotstarbeline vautšer



[11] Joonised 1–5 pärinevad käibemaksukomitee töödokumendist nr 983 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused“.

Joonis 3. Mitmeotstarbelise vautšeri mõiste



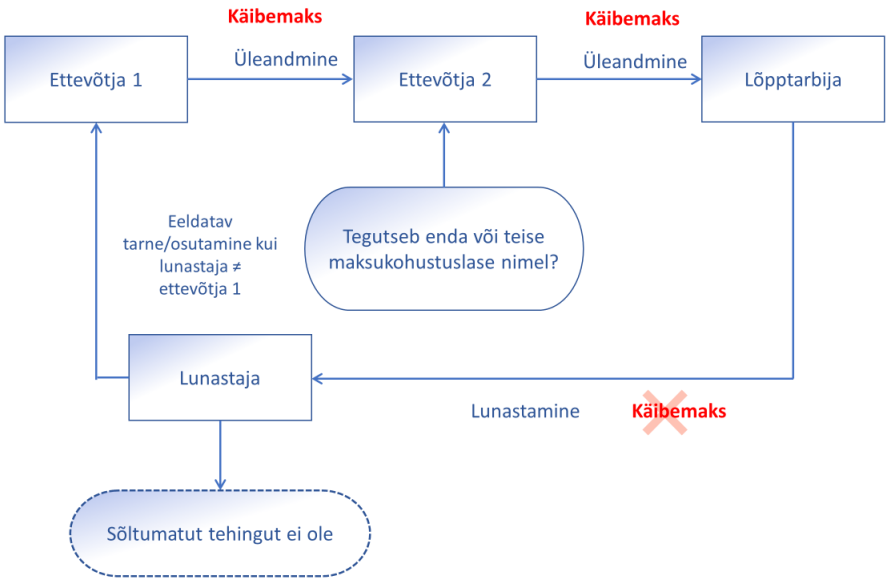
Vautšeridirektiivi põhjendustes on samuti selgitatud, et „[k]õnealused normid ei peaks hõlmama (…) selliseid instrumente, mis annavad omanikule õiguse saada kaupade või teenuste ostmisel allahindlust, kuid ei anna õigust selliseid kaupu või teenuseid saada“[12] ning et „[v]autšereid käsitlevad sätted ei tohiks kaasa tuua muudatusi sõidupiletite, kino- ja muuseumipiletite, postmarkide või muu sarnase käibemaksuga maksustamises“[13].

ii) Vautšerite käsitamine käibemaksuga maksustamisel turustusahelas

Nagu on märgitud vautšeridirektiivi põhjenduses 8, tuleks käibemaks sisse nõuda üheotstarbelise vautšeri igal üleandmisel, sealhulgas selle väljastamisel, kui põhitehinguks oleva kaupade tarnimise või teenuste osutamise käibemaksukäsitluse saab kindlalt määratleda juba üheotstarbelise vautšeri väljastamisel. Kaupade tegelikku üleandmist või teenuste tegelikku osutamist üheotstarbelise vautšeri eest ei tohiks käsitada sõltumatu tehinguna.

[12] Vautšeridirektiivi põhjendus 4.
[13] Vautšeridirektiivi põhjendus 5.

Joonis 4. Üheotstarbelise vautšeri üleandmist reguleerivad eeskirjad

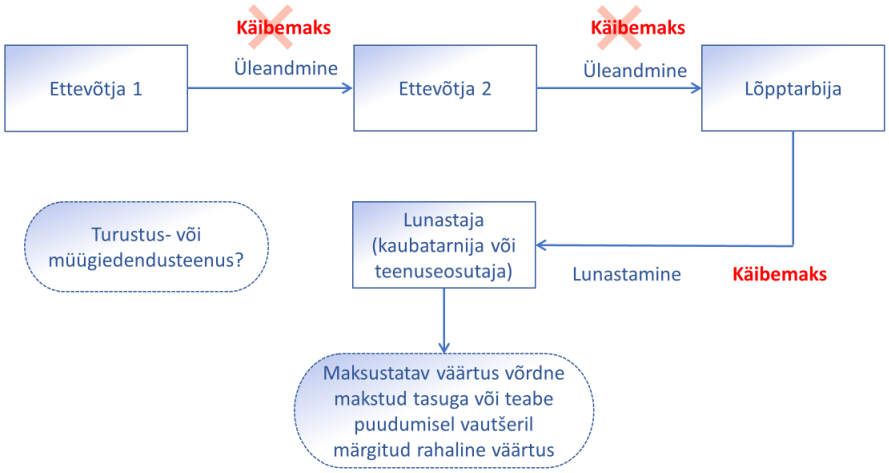


Üheotstarbeliste vautšerite turustamise kohta täpsustati vautšeridirektiivis, et iga üheotstarbelise vautšeri üleandmist, sealhulgas selle vautšeri väljastamist, enda nimel tegutseva maksukohustuslase poolt, peetakse vautšeriga seotud kaupade tarnimiseks või teenuste osutamiseks[14]. Kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 73 tuleks käibemaksu arvestada üheotstarbelise vautšeri eest saadud tasult. Teisest küljest, kui üheotstarbelise vautšeri väljastaja või turustaja on teise isiku nimel tegutsev maksukohustuslane, ei tuleks seda maksukohustuslast käsitada põhitehingus osalejana.

Mitmeotstarbeliste vautšerite puhul tuleks käibemaks aga sisse nõuda vautšeriga seotud kaupade tarnimisel või teenuste osutamisel, mistõttu ei tohiks sellele eelnevat mitmeotstarbelise vautšeri üleandmist käibemaksuga maksustada.

[14] Vautšeridirektiivi põhjendus 9.

Joonis 5. Mitmeotstarbelise vautšeri üleandmist reguleerivad eeskirjad



Mitmeotstarbelise vautšeri turustusahelas osutatavate teenuste puhul tuleks käibemaksuga maksustada üksnes vahendusteenus või eraldi osutatavad teenused, nagu turustus- või müügiedendusteenused. Seega kui maksukohustuslane, kes ei tegutse enda nimel, saab mitmeotstarbelise vautšeri üleandmisel eraldi tasu, peaks nimetatud tasu olema maksustatav vastavalt tavapärasele käibemaksukorrale[15].

Mitmeotstarbelise vautšeri maksustatava väärtuse kohta selgitati käibemaksudirektiivis ka seda, et tasutava käibemaksusumma täpsuse tagamiseks peaks kaupade tarnija või teenuste osutaja arvestama käibemaksu mitmeotstarbelise vautšeri eest saadud tasu alusel, ilma et see piiraks käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaldamist[16]. Sellise teabe puudumisel peaks maksustatav väärtus olema võrdne vautšeril või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega, millest lahutatakse tarnitud kaupade või osutatud teenustega seotud käibemaksusumma. Kui mitmeotstarbelist vautšerit kasutatakse kaupade tarnimiseks või teenuste osutamiseks osaliselt, peaks maksustatav väärtus olema võrdne tasu või rahalise väärtuse vastava osaga, millest lahutatakse tarnitud kaupade või osutatud teenustega seotud käibemaksusumma.

iii) Vautšerite lunastamata jätmine

Kui mitmeotstarbelist vautšerit kasutatakse osaliselt, peaks maksustatav väärtus olema võrdne vastava osaga tasust või rahalisest väärtusest, millest lahutatakse tarnitud kaupade või osutatud teenustega seotud käibemaksusumma. Seejuures on selgitatud,[17] et seda „ei kohaldata

15 Vautšeridirektiivi põhjendus 10.
16 Vautšeridirektiivi põhjendus 11.
17 Vautšeridirektiivi põhjendus 11.

olukordades, kus lõpptarbija ei lunasta mitmeotstarbelist vautšerit selle kehtivusaja jooksul, ning sellise vautšeri eest saadud tasu jääb müüjale“[18].

3. KEHTIVATE NORMIDE RAKENDAMINE

Vautšeridirektiivi artiklis 2 on sätestatud järgmine:

1. Liikmesriigid võtavad käesoleva direktiivi järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid vastu ja avaldavad need hiljemalt 31. detsembriks 2018. Nad edastavad nimetatud normide teksti viivitamata komisjonile. Nad kohaldavad kõnealuseid norme alates 1. jaanuarist 2019.

2. Liikmesriigid edastavad komisjonile käesoleva direktiiviga reguleeritavas valdkonnas nende vastuvõetud põhiliste siseriiklike õigusnormide teksti.

Seoses kohustusega edastada komisjonile uute normide tekst lõpetati viis teatamata jätmise tõttu alustatud rikkumismenetlust pärast seda, kui Kreeka, Küpros, Läti, Rumeenia ja Tšehhi olid teatanud oma ülevõtmismeetmetest.

Maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi poolt pärast 1. jaanuari 2019 läbi viidud vastavuskontroll[19] näitas, et neli liikmesriiki ei pidanud kinni uute normide jõustumiseks ja kohaldamiseks ettenähtud kuupäevadest (Tšehhis jõustusid muudatused alates 1. aprillist 2019, Lätis ja Taanis kohaldati uusi norme ainult pärast 1. juulit 2019 väljastatud vautšerite suhtes ning Slovakkias pärast 30. septembrit 2019 väljastatud vautšerite suhtes).

Vastavuskontrollide järel algatas komisjon lisaks Bulgaaria ja Prantsusmaa suhtes kaks EU Piloti menetlust[20]. Bulgaaria suhtes alustatud EU Piloti menetlus toidutalongide käsitamise kohta lõpetati pärast siseriiklike õigusaktide muutmist 18. veebruaril 2022. Tehtud muudatuste tulemusena käsitati mitmeotstarbeliste vautšeritena toidutalonge, mida on võimalik vahetada nii vähendatud käibemaksumääraga maksustatavate kui ka hariliku maksumääraga maksustatavate tarnete vastu. Prantsusmaa suhtes alustatud EU Piloti menetlus oli seotud mitmeotstarbelise vautšeri vastu tehtud kaubatarnete või osutatud teenuste maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega, kui puudub teave makstud tasu kohta. Käibemaksudirektiivi artikli 73a kohaselt on maksustatav väärtus sellisel juhul võrdne vautšeril või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega, millest lahutatakse tarnitud kaupade või osutatud teenustega seotud käibemaksusumma. Toimik suleti pärast siseriiklike õigusaktide vastavat muutmist ja nende jõustumist 1. jaanuaril 2022.

ELi kohtupraktikas käsitles Euroopa Liidu Kohus vautšeridirektiivi esimest korda[21] kohtuasjas DSAB Destination Stockholm,[22] mis puudutas käibemaksudirektiivi artikli 30a tõlgendamist seoses linnakaardiga (*city card*). Selles küsimuses sooviti kindlaks teha, kas instrument, mis annab omanikule õiguse kasutada teatud kohas piiratud aja jooksul ja teatava summa ulatuses erinevaid teenuseid, võib kujutada endast vautšerit käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses, isegi kui selle instrumendi piiratud kehtivusaja tõttu ei saa keskmine tarbija

[18] Vautšeridirektiivi põhjendus 12.

[19] Vastavuskontroll hõlmab ainult ülevõtmismeetmeid, mitte õiguse konkreetse kohaldamise küsimusi.

[20] EU Pilot on komisjoni ja asjaomase liikmesriigi mitteametliku dialoogi vahend, millega käsitletakse ELi õiguse järgimisega seotud probleeme. Seda saab kasutada enne ametliku rikkumismenetluse algatamist.

[21] Euroopa Liidu Kohus viitas vautšeritele ka 17. novembri 2022. aasta kohtuotsuses GE Aircraft Engine Services, C-607/20, EU:C:2022:884, kuigi selles käsitleti enne vautšeridirektiivi kehtinud norme.

[22] Euroopa Liidu Kohtu 28. aprilli 2022. aasta kohtuotsus DSAB Destination Stockholm, EU:C:2022:304.

kasutada kõiki pakutavaid teenuseid, ning kui seda instrumenti võib pidada vautšeriks, siis kas see võib kujutada endast mitmeotstarbelist vautšerit käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses.

Esiteks leidis Euroopa Liidu Kohus, et artikli 30a kohaselt vautšeriks kvalifitseerumise tingimused tundusid olevat täidetud (tingimusel, et selles veendub ka eelotsusetaotluse esitanud kohus). Ta selgitas, et need kaks tingimust on kumulatiivsed: i) instrumendiga peab kaasnema väljastaja kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ning ii) tarnimisele kuuluvad kaubad või osutamisele kuuluvad teenused või nende potentsiaalsete tarnijate või osutajate isikud peavad olema märgitud kas instrumendil või seotud dokumentides. Seevastu asjaomase kaardi kehtivusaeg või võimalus kasutada kõiki selle kaardiga hõlmatud teenuseid ei ole asjakohased elemendid, et kaart kvalifitseeruks vautšeriks artikli 30a tähenduses. Teiseks tuletati meelde, et kõnealune kaart võimaldab juurdepääsu erinevatele teenustele, mille suhtes kohaldatakse erinevaid käibemaksumäärasid või mis on maksuvabad, ning et on võimatu ette näha, millised teenused kaardiomanik valib. Kuna nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks ei ole selle instrumendi väljastamise ajal teada, ei kvalifitseeru see üheotstarbeliseks vautšeriks. Seetõttu leidis Euroopa Liidu Kohus, et instrument kujutab endast mitmeotstarbelist vautšerit käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses, kuna seda mõistet kohaldatakse kõigi ülejäänud vautšerite suhtes (kõik vautšerid peale üheotstarbeliste vautšerite on mitmeotstarbelised vautšerid).

Hiljuti keskendus Euroopa Liidu Kohus kohtuasja Finanzamt O (*Bons à usage unique*) otsuses[23] küsimusele, kas oma nimel ELis tegutsevate ettevõtjate vaheline turustusahel, mis eelneb vautšeriga seotud teenuste lõpptarbijale osutamisele, võib mõjutada üheotstarbeliseks vautšeriks kvalifitseerumise tingimust, et „vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada“. Euroopa Liidu Kohus otsustas, et vautšeri liigitamine üheotstarbeliseks vautšeriks käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 2 tähenduses sõltub üksnes nimetatud sättes ette nähtud tingimustest, mis hõlmavad tingimust, et vautšeri väljastamise ajal peab olema teada koht, kus osutatakse lõpptarbijale vautšeriga seotud teenuseid, ja seda sõltumata asjaolust, et maksukohustuslased, kes tegutsevad enda nimel ja asuvad muudes liikmesriikides kui see, kus asuvad need lõpptarbijad, on seda vautšerit üksteisele üle andnud. Euroopa Liidu Kohus leidis sisuliselt, et üheotstarbelise vautšeri järjestikune üleandmine enda nimel tegutsevate maksukohustuslaste poolt, mida tuleb artikli 30b punkti 1 esimese lõigu kohaselt käsitada vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamisena, ei sea kahtluse alla vautšeri väljastamise ajal antud hinnangut, kas see vautšer liigitub üheotstarbeliseks vautšeriks, ega hinnangut, kas vautšeriga seotud teenuste osutamise koht on vautšeri väljastamise ajal teada. Euroopa Liidu Kohus märkiski, et käibemaksudirektiivi artikli 30b punkti 1 esimest lõiku kohaldatakse üksnes vautšerite suhtes, mis (juba) liigitatakse üheotstarbelisteks vautšeriteks vastavalt artikli 30a punktis 2 sätestatud kahele kumulatiivsele kriteeriumile, mida tuleb hinnata vautšeri väljastamise ajal. Euroopa Liidu Kohus märkis, et teistsugune tõlgendus muudaks vautšeri kvalifitseerimise (üheotstarbeliseks või mitmeotstarbeliseks vautšeriks) sõltuvaks sellest, kas vautšer antakse üle ühe liikmesriigi piires või piiriüleses turustusahelas. See oleks vastuolus vautšereid

[23] Euroopa Liidu Kohtu 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Finanzamt O (*Bons à usage unique*), C-68/23, EU:C:2024:342.

puudutavate käibemaksunormide algsete eesmärkidega vältida ebajärjepidevust, topeltmaksustamist või maksustamata jätmist ja erinevusi liikmesriikides. Samuti muudaks see praktiliselt võimatuks vautšerite liigitamise üheotstarbeliseks vautšeriks.

Õigusliku tõlgendamise ja rakendamisega seotud küsimusi on mitmel korral arutanud ka käibemaksukomitee,[24] et aidata kaasa vautšeridirektiiviga muudetud käibemaksudirektiivi normide ühtsemale kohaldamisele.

Käibemaksukomitee analüüsis vautšerite käibemaksureegleid seoses linnakaartide, makseinstrumentide ja tarbetokenitega ning nende seost käibemaksu erikordade ja maksuvabastustega (s.o arstiabi maksuvabastused), sealhulgas konkreetselt kaupade ekspordile kehtestatud maksuvabastustega.

Kuna enamik liikmesriike seda toetas, leppis käibemaksukomitee kokku ka kahes juhendis[25] vautšerite käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel, mis ei ole küll liikmesriikidele õiguslikult siduvad, kuid aitavad kaasa ühiste käibemaksureeglite ühtsemale kohaldamisele[26].

Esimeses juhendis[27] lepiti kokku alljärgnevas.

1. Kuna vautšer on instrument, mille puhul on kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ja potentsiaalsed tarnijad või osutajad on kindlaks määratud vautšeri väljastamise ajal, on käibemaksukomitee ühehäälselt seisukohal, et seda tuleb käsitada piiratud otstarbega instrumendina.

2. Käibemaksukomitee on peaaegu üksmeelsel seisukohal, et vautšerit ei saa käsitada makseinstrumendina, sest see kujutab endast tasu vautšeriga hõlmatud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, mitte raha ülekandmise vahendit. Seetõttu nõustub käibemaksukomitee peaaegu ühehäälselt, et vautšeri lunastamist ei käsitata maksena, vaid pigem vautšeriga seotud kaupade või teenuste saamise õiguse kasutamisena. Peaaegu üksmeelne käibemaksukomitee leiab, et vautšeri omanikul on vautšeri lunastamisel õigus saada kaupu või teenuseid ja tarnija või osutaja on kohustatud vautšeri tasuna vastu võtma.

3. Käibemaksukomitee kinnitab ühehäälselt, et tegemist on vautšeriga üksnes juhul, kui tarnitavad kaubad või teenused või nende potentsiaalsed tarnijad või osutajad on nimetatud kas instrumendil või seotud dokumentides, sealhulgas selle tingimustes. Tokenite teemal leiab käibemaksukomitee ühehäälselt, et põhimõtteliselt ei käsitata neid käibemaksudirektiivi tähenduses vautšeritena, sest need ei kuulu veel ELi reguleeritud

[24] 112. koosolekul (teabedokument linnakaartide käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel, taxud.c.1(2019)2690215), 114. koosolekul (töödokument nr 983 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused“, taxud.c.1(2019)7743273), 116. koosolekul (töödokument nr 993, „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused – täiendav analüüs“, taxud.c.1(2020)1245810), 117. koosolekul (töödokument nr 1001 „Vautšerid ja jaekaubanduse ekspordi kava ning kaupade eksport, taxud.c.1(2020)6420470) ning 122. koosolekul (töödokument nr 1062 „Vautšerid linnakaartide kujul – järelmeetmed“, taxud.c.1(2023)1892223).

[25] 116. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 ja 122. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

[26] Käibemaksudirektiivi artikkel 398.

[27] 116. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781.

turule ja nende olemus võib muutuda. Samas on käibemaksukomitee ühehäälsel arvamusel, et küsimuses, kas token kvalifitseerub vautšeriks, on asjakohane kaaluda iga juhtumit eraldi, olenevalt tokeni konkreetsest kvalifikatsioonist ja kasutusviisist.

4. Käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälselt seisukohal, et käibemaksu erikordade sätted, näiteks väikeettevõtjatele, reisibüroodele, kasutatud kaupadele, kunstiteostele, kollektsiooni- ja antiikesemetele kohaldatavad normid kui erandid üldistest käibemaksureeglitest, on vautšerite suhtes kohaldatavate eeskirjade ja muude üldeeskirjade suhtes ülimuslikud, kui mõni neist eeskirjadest on vastuolus erikorra nõuetekohase kohaldamise ja eesmärkidega. Käibemaksukomitee nõustub peaaegu ühehäälselt, et vautšeri olemust ei muuda asjaolu, et vautšerit väljastav või üleandev isik vastab erikorra kohaldamise tingimustele.

Teises juhendis[28] lepiti kokku alljärgnevas.

1. Tuginedes Euroopa Liidu Kohtu otsusele kohtuasjas C-637/20 DSAB Destination Stockholm, kinnitab käibemaksukomitee ühehäälselt, et käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 kohaselt vautšeriks liigitumiseks peavad sellise instrumendi nagu linnakaardi puhul olema täidetud järgmised tingimused: i) kehtib kohustus võtta linnakaart vastu tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ning ii) linnakaardil või seotud dokumentides, sealhulgas kasutustingimustes, peavad olema märgitud tarnimisele kuuluvad kaubad või osutamisele kuuluvad teenused või nende potentsiaalsete tarnijate või osutajate isikud. Samuti kinnitab käibemaksukomitee ühehäälselt, et need tingimused on kumulatiivsed ja instrumendi kvalifitseerumiseks vautšeriks peavad mõlemad olema täidetud.

2. Arvestades, et instrumendi liigitamine sõltub faktilistest asjaoludest, tunnistab käibemaksukomitee ühehäälselt, et kõik linnakaardid ei kvalifitseeru tingimata vautšeriks. Seejuures aga on käibemaksukomitee peaaegu ühehäälsel arvamusel, et käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 kohaseks vautšeriks kvalifitseerub linnakaart, mis annab kaardiomanikule õiguse kasutada kaarti tasuna, mille eest külastada määratud kolmandatest isikutest teenuseosutajate pakutavaid valitud turismiobjekte ning kasutada linnakaardi väljastaja pakutavaid ekskursioonibusse ja -laevu teatud kohas piiratud aja jooksul ja kindlaksmääratud summa ulatuses.

3. Käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälselt kokku leppinud, et kaart tuleb liigitada käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 3 kohaseks mitmeotstarbeliseks vautšeriks, kui linnakaardi kaudu osutatavate teenuste suhtes kohaldatakse erinevaid käibemaksumäärasid või osalisi maksuvabastusi, nii et teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks ei ole linnakaardi väljastamise ajal teada. Käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälsel arvamusel, et sellisel juhul peab osutatud teenuste puhul maksustatav väärtus olema võrdne linnakaardi eest makstud tasuga või selle tasu kohta teabe puudumisel linnakaardil või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega, millest lahutatakse osutatud teenustega seotud käibemaksusumma.

[28] 122. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

4. Käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälsel seisukohal, et kui teenuseid osutavad nii linnakaardi väljastaja kui ka kolmandad isikud, nagu see on analüüsitava ärimudeli puhul, siis linnakaardi väljastaja osutatava teenuse, s.o kaardiomanike kasutatavate ekskursioonibusside ja -laevade käitamise maksustatav väärtus on võrdne selle linnakaardi eest makstud tasuga, millest on lahutatud käibemaks ja millest arvatakse maha summad, mis on makstud kolmandatele isikutele teenuste eest, mida nemad kõnealuse linnakaardi alusel osutavad.

5. Käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälsel arvamusel, et analüüsitava ärimudeli puhul, kus teenuseid osutavad nii linnakaardi väljastaja kui ka kolmandad isikud, peab maksustatav väärtus selliste teenuste puhul nagu sissepääs muuseumidesse ja turismiobjektidesse või ekskursioonid, mida kolmandast isikust teenuseosutaja pakub kaardiomanikule ja mille eest maksmiseks kasutatakse linnakaarti, olema osutatud teenuse rahaline väärtus, mis on märgitud seotud dokumentides ja millest on lahutatud selle teenusega seotud käibemaks. Samuti on käibemaksukomitee peaaegu ühehäälsel arvamusel, et kui linnakaardi väljastaja ja kolmandast isikust teenuseosutaja vahelises lepingus on sätestatud, et teenuse rahaline väärtus moodustab teatava protsendi teenuse tavahinnast, käsitatakse seda hinnaalandust teenuse osutamise ajal saadud hinnaalandusena.

4. KEHTIVATE EESKIRJADE HINDAMINE

Järgnev hindamine põhineb 27. märtsist kuni 9. juunini 2023 korraldatud küsitluses liikmesriikidelt saadud teabel; küsimustiku täitsid kõik liikmesriigid.

Küsimustikus oli 45 suletud küsimust ja 22 avatud küsimust järgmistel teemadel: i) üldine hinnang vautšeridirektiivi rakendamise mõju kohta nelja aasta jooksul alates selle vastuvõtmisest ning ii) konkreetsed küsimused vautšerite määratluse, üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamise, nende üleandmise, maksustatavate väärtuste, allahindlusvautšerite ja vautšerite lunastamata jätmise kohta (küsimustiku tulemuste üksikasjalik aruanne on esitatud lisas „Kokkuvõtlik aruanne“).

Üldine hindamine näitas, et **enamikul liikmesriikidel ei olnud enamikule küsimustele vastamiseks piisavalt teavet**, kuid kui teave oli kättesaadav, **leiti, et vautšerite käibemaksureeglid on üldjoontes saavutanud oma eesmärgid ja on enamasti asjakohased**. Hindamise teise osa puhul saadi **üldist positiivset tagasisidet** vautšerite **määratlust** ja nende **üleandmist** reguleerivate normide kohta, **samas kui vaid väike osa liikmesriikidest tõstatas konkreetseid küsimusi**, mis olid siiski peamiselt seotud kehtivate eeskirjade kohaldamisega ja mida juba arutati käibemaksukomitees või Euroopa Liidu Kohtu otsustes.

4.1 Üldine hindamine

Tulemuslikkus

Analüüsist nähtub, et **vautšeritega seotud käibemaksureeglid täidavad enamasti oma eesmärke**.

Nagu on mainitud 1. osas, oli vautšeridirektiivi eesmärk lihtsustada, ajakohastada ja ühtlustada vautšerite suhtes kohaldatavaid käibemaksureegleid[29] ning eelkõige „tagada kindel ja ühetaoline käsitamine, järgida üldise tarbimismaksu põhimõtteid, mille kohaselt on see täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, ning vältida ebajärjepidevust, konkurentsimoonutusi, topeltmaksustamist või maksustamata jätmist ja vähendada maksustamise vältimise ohtu“[30].

Küsimustikus antud vastuste[31] põhjal **nõustus enamik liikmesriike**, et vautšeridirektiivi rakendamine esimese nelja aasta jooksul on vähemalt osaliselt i) **lihtsustanud eeskirjade järgimist** ja ii) **ühtlustanud nõudeid**.

Nagu ilmnes 3. osas, ei leitud ka maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi tehtud vastavuskontrolli käigus suuri probleeme vautšereid käsitlevate eeskirjade ülevõtmisel liikmesriikides, olgugi et kontroll piirdus õigusaktide formaalsete aspektidega.

Viimastel aastatel käibemaksukomitees tehtud töö, mille tulemusel lepiti kokku kahes juhendis,[32] on aidanud veelgi kaasa ühtlustamise eesmärgi saavutamisele.

Enamikul liikmesriikidel ei olnud piisavalt teavet selle kohta, kas vautšeritega seotud käibemaksureeglid on aidanud lahendada **pettustega seotud küsimusi**. **Vaid väike osa liikmesriike** juhtis küsimustiku avatud küsimustele vastates tähelepanu võimalikule **kuritarvitamisele**. Ühe liikmesriigi sõnul võidakse vautšereid kasutada rahapesuks ja on oht, et maksukohustuslased kuritarvitavad võimalust käsitada vautšerit üheotstarbelise või mitmeotstarbelisena. Sellele kuritarvitusohule, mis tuleneb üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite liiga väikesest erinevusest, juhtis tähelepanu ka teine liikmesriik, kelle sõnul loob petturitele samuti võimalusi sellise õigusliku eelduse kehtestamine, et üheotstarbelise vautšeri väljastamisel loetakse kaubad tarnituks või teenused osutatuks. Ühe liikmesriigi arvamusel võivad maksukohustuslased pärast vautšeri väljastamist muuta oma ärimudelit, et vautšer kvalifitseeruks mitmeotstarbeliseks vautšeriks. Veel kaks liikmesriiki kinnitasid, et vautšeri liigitumiseks mitmeotstarbeliseks kipuvad väljastajad laiendama erinevate maksumääradega lunastatavate kaupade ja teenuste valikut.

Tõhusus

Analüüs näitab, et **liikmesriikidel ei ole piisavalt teavet**, et teha kindlaks, kas vautšeritega seotud käibemaksureeglid on suurendanud või vähendanud tõhusust või mitte.

Küsitluses osalenud **enamikul / peaaegu kõigil liikmesriikidel tõepoolest puudus piisav teave** selle kohta, kas esimese nelja aasta jooksul vähendasid vautšeritega seotud käibemaksureeglid üheotstarbelisi või mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavate ja/või üle andvate ettevõtjate ning maksu- ja tolliasutuste halduskulusid.

Vastused küsitluse avatud küsimustele näitavad, et enamik uute eeskirjade haldamisega seotud probleeme nii maksuhalduritel kui ka maksukohustuslastel olid seotud teatavate instrumentide (nt linnakaardid või tokenid) kvalifitseerimisega ning üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamisega. Muud küsimused olid seotud mitmeotstarbeliste vautšerite

[29] Vautšeridirektiivi põhjendus 13.
[30] Vautšeridirektiivi põhjendus 2.
[31] Kokkuvõtlik aruanne küsimustiku vastuste kohta on esitatud lisas.
[32] 116. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 ja 122. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

maksustatava väärtuse kindlaksmääramise ja nende üleandmisega (nt turustusteenused ja lunastatud mitmeotstarbelised vautšerid). Neid tõstatasid siiski vähesed liikmesriigid ja need olid seotud käibemaksukomitees juba arutlusel olevate teemadega, kuna kõigi puhul viidati kehtivate eeskirjade kohaldamise aspektidele.

Asjakohasus

Analüüsist nähtub, et kui liikmesriikidele on teave kättesaadav, siis peetakse **kehtivaid eeskirju enamasti asjakohaseks**.

Küsitluses **nõustus enamik liikmesriike** tõepoolest sellega, et vautšeridirektiivi rakendamine esimese nelja aasta jooksul tõi vähemalt osaliselt kaasa vautšeritega seotud **käibemaksureeglid**, mis olid **kohandatud erinevate ärimudelitega**.

Peaaegu pooled liikmesriigid nõustusid ka sellega, et vautšeridirektiivi rakendamine on vähemalt osaliselt kaasa toonud **käibemaksureeglid, mis sobivad uute ja tulevaste ärimudelite reguleerimiseks. Ülejäänud pooltel** liikmesriikidel (v.a üks liikmesriik[33]) **ei olnud piisavalt teavet**, et selles küsimuses oma seisukohta väljendada.

Peaaegu pooled[34] liikmesriigid nõustusid, et vautšeridirektiivi rakendamine on vähemalt osaliselt kaasa toonud **käibemaksureeglid, mis sobivad piiriüleste olukordade reguleerimiseks.** Selle kohta ei olnud **pooltel liikmesriikidel piisavalt teavet**.

Sellega seoses nimetas küsitluse avatud küsimustele vastates vaid väike osa liikmesriike võimaliku probleemide allikana vautšerite ja muude uute instrumentide (nt tokenid, mänguvõtmed) eristamist ning vautšerite piiriülest kaubandust. Nagu eespool mainitud, käib käibemaksukomitees praegu arutelu instrumentide eristamise üle, kuid vautšerite piiriülese kaubanduse kohta tegi Euroopa Liidu Kohus hiljuti otsuse[35].

Sidusus

Analüüs näitab, et vautšeritega seotud käibemaksureeglid on **kooskõlas käibemaksusüsteemi põhimõtetega**.

Nagu eespool mainitud, oli üks vautšeridirektiivi eesmärke, et järgitaks üldise tarbimismaksu põhimõtteid, mille kohaselt on see täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga.

See on tagatud üheotstarbeliste vautšerite puhul reegliga,[36] et iga **üheotstarbelise vautšeri üleandmist** tuleb käsitada sellega seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamisena, samas kui kaupade tegelikku tarnet või teenuse tegelikku osutamist üheotstarbelise vautšeri eest ei käsitata sõltumatu tehinguna. Reegel kohaldub, sest nende vautšerite puhul on kaubatarne või teenuse osutamise koht ja vautšeritega seotud kaupadelt või teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks teada vautšerite väljastamise ajal. See on kooskõlas ka käibemaksudirektiivi artiklis 28 sätestatud õigusliku fiktsiooniga, mille kohaselt loetakse, et kui enda nimel, kuid

33 Kõnealune liikmesriik vastas „üldse mitte“.
34 Kaks liikmesriiki vastasid „üldse mitte“.
35 Euroopa Liidu Kohtu 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Finanzamt O (*Bons à usage unique*), C-68/23, EU:C:2024:342.
36 Käibemaksudirektiivi artikli 30b punkt 1.

teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, siis on nimetatud teenused saanud ja osutanud tema ise. Käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on üheotstarbelise vautšeri maksustatav väärtus selle üheotstarbelise vautšeri (sealhulgas vahendusteenuse) eest saadud täishind.

Kooskõla käibemaksusüsteemiga on tagatud ka **mitmeotstarbeliste vautšerite suhtes kohaldatava reegliga**,[37] mille kohaselt võetakse vautšeriga seotud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu alles vautšeri lunastamise ajal. See kehtib seetõttu, et mitmeotstarbeliste vautšerite puhul on tasumisele kuuluva käibemaksu teada saamiseks vaja oodata, kuni kaubad tegelikult tarnitakse või teenuseid tegelikult osutatakse. Sellega tagatakse, et tehingut käsitatakse maksustamisel samamoodi, olenemata sellest, kas kaupade tarnimise või teenuste osutamisega seoses kasutatakse vautšerit. Maksustatava väärtuse arvutamine käibemaksudirektiivi artiklis 73a sätestatud erinormi alusel tagab ka kooskõla käibemaksupõhimõttega, mille kohaselt ei või maksuhalduri kogutava käibemaksu puhul maksustatav väärtus ületada lõpptarbija poolt tegelikult makstud tasu[38]. Sel põhjusel on maksustatav väärtus võrdne makstud tasuga, kui see on teada, või muul juhul mitmeotstarbelises vautšeris või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega, millest on lahutatud tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt tasutud käibemaks.

Kui **mitmeotstarbelise vautšeri annab üle** maksukohustuslane, kes ei ole kaupade tegelik tarnija või teenuste tegelik osutaja, tuleb käibemaksuga maksustada kõik ahelas osutatud turustus- või müügiedendusteenused. Ka see on kooskõlas käibemaksusüsteemiga, tagades, et mitmeotstarbelise vautšeriga seotud maksustatavaid tehinguid – vautšeri turustamist ja vautšeriga seotud kaupade tarnimist või teenuste osutamist – maksustatakse terviklikul, neutraalsel ja läbipaistval viisil. Nende teenuste maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 73.

Kooskõla käibemaksusüsteemiga on tagatud ka järgmiste käibemaksukomitees kokku lepitud nõuete täitmise korral: i) **käibemaksu erikordade** sätted, näiteks väikeettevõtjate, reisibüroode või kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatavad normid kui erandid üldistest käibemaksureeglitest, on vautšerite suhtes kohaldatavate eeskirjade ja muude üldeeskirjade suhtes ülimuslikud, kui mõni neist eeskirjadest on vastuolus erikorra nõuetekohase kohaldamise ja eesmärkidega, ning ii) vautšeri olemust ei muuda asjaolu, et vautšerit väljastav või üleandev isik vastab erikorra kohaldamise tingimustele.

Mis puudutab vautšeritega seotud käibemaksureeglite koostoimet **muude poliitiliste algatustega**, siis komisjoni esialgses ettepanekus vautšerite käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel selgitati, et „[d]irektiivi 2007/64/EÜ[39] kohast makseteenust ei käsitata vautšerina“. Kuigi see säte jäeti nõukogus eeskirjade vastuvõtmise ajal välja, lepiti kahe dokumendi[40] väljaandmise järel käibemaksukomitee suunistes kokku, et käibemaksu arvestamisel ei saa vautšerit „käsitada makseinstrumendina, sest see kujutab endast tasu vautšeriga hõlmatud kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, **mitte raha ülekandmise**

[37] Käibemaksudirektiivi artikli 30b punkt 2.

[38] Euroopa Liidu Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus C-317/94 Elida Gibbs, EU:C:1996:400, punkt 19.

[39] Hiljem kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2015/2366 (teine makseteenuste direktiiv).

[40] Käibemaksukomitee 114. koosolek, töödokument nr 983 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused“ (taxud.c.1(2019)7743273), käibemaksukomitee 116. koosolek, töödokument nr 993 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused – täiendav analüüs“ (taxud.c.1(2020)1245810).

vahendit“. Vautšeri omanikul on vautšeri lunastamisel tõepoolest õigus saada kaupu või teenuseid ja tarnija või osutaja on kohustatud vautšeri tasuna vastu võtma. Käibemaksukomitee jõudis nendele järeldustele ka makseteenuste direktiivis (teine makseteenuste direktiiv)[41] esitatud mõiste „**makseinstrument**“ määratluse alusel, mis tähendab makseteenuse kasutaja ja makseteenuse pakkuja vahel kokku lepitud isikustatud seadet (seadmeid) ja/või toimingute kogumit, mida **kasutatakse maksekäsundi algatamiseks**.

ELi lisaväärtus

Nagu eespool mainitud, on vautšeridirektiivi eesmärk täpsustada ja ühtlustada eeskirju vautšerite käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel. Selliste eeskirjade puudumise tõttu olid liikmesriigid välja töötanud kooskõlastamata lahendused, mis tõi kaasa topeltmaksustamise või maksustamata jätmise, maksustamise vältimise ja äriinnovatsiooni takistamise ohu.

Vautšeridirektiivis käsitletud probleemidel on ühtse turu mõõde, sest kuna ELis ei käsitata vautšereid käibemaksuga maksustamisel ühtsel viisil, võib tekkida moonutusi, mille ELi ühine käibemaksusüsteem peaks turu nõuetekohase toimimise tagamisega ära hoidma. Liikmesriigid ei oleks saanud neid probleeme üksi lahendada. **Seda arvesse võttes on kehtivate eeskirjadega tagatud ELi lisaväärtus.**

Paraku ei väljendatud küsitluse vastustes selle kohta selgeid arvamusi. **Peaaegu pooled**[42] liikmesriigid nõustusid, et vautšeritega seotud käibemaksureeglid **on olnud** vähemalt osaliselt **kasulikud maksu- ja tolliametitele**, kuigi nendest peaaegu pooltel liikmesriikidel ei olnud selle kohta piisavalt teavet.

Enamikul liikmesriikidel ei olnud piisavalt teavet selle kohta, kas vautšeritega seotud käibemaksureeglid on **sektorile kasulikud**. Samuti ei olnud enamikul liikmesriikidel / peaaegu ühelgi liikmesriigil piisavalt teavet selle kohta, kas nende reeglite tulemusel suurenes **vautšerite siseriiklik või piiriülene kaubandus**.

4.2 Konkreetsete teemade hindamine

Lisaks üldisele hinnangule käibemaksudirektiivi sätete kohaldamise kohta vautšerite käsitamise suhtes käibemaksuga maksustamisel, hinnati üksikasjalikumalt vautšerite määratlust, vautšerite maksustamist turustusahelas puudutavaid käibemaksureegleid ja vautšerite lunastamata jätmist.

Küsitluses saadi **üldist positiivset tagasisidet** vautšerite **määratlust** ja nende **üleandmist** reguleerivate normide kohta.

Enamik liikmesriike nõustus / nõustus täielikult sellega, et vautšeri üldmääratlust, üheotstarbeliste vautšerite määratlust, nende eristamist mitmeotstarbelistest vautšeritest ning üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite üleandmist käsitlevad sätted i) **on selged ja**

[41] Euroopa Parlamendi ja nõukogu 25. novembri 2015. aasta direktiiv (EL) 2015/2366 makseteenuste kohta siseturul, direktiivide 2002/65/EÜ, 2009/110/EÜ ning 2013/36/EL ja määruse (EL) nr 1093/2010 muutmise ning direktiivi 2007/64/EÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 337, 23.12.2015, lk 35).

[42] Kolm liikmesriiki vastasid „üldse mitte“.

kergesti kohaldatavad ning võimaldavad riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid ning ii) **on maksukohustuslastele arusaadavad**, et nad saaksid oma kohustusi täita[43]. Enamik liikmesriike nõustus ka sellega, et need sätted võimaldavad riiklikel ametiasutustel **kohaldatavaid eeskirju jõustada**.

Seoses **mitmeotstarbeliste vautšerite turustamisega**, mille kohta ei ole vautšeridirektiivis erisätet, **nõustus enamik liikmesriike**, et turustamine maksukohustuslase poolt, kes ei ole vautšeri väljastaja, on teenuste osutamine käibemaksudirektiivi tähenduses ning et sellise turustusteenuse maksustatav väärtus on võrdne vautšeri nimiväärtuse ja tasutud ostuhinna vahega, millest lahutatakse osutatud turustusteenusega seotud käibemaks. Seoses **allahindlusvautšeritega**, mille kohta ei ole vautšeridirektiivis erisätet, **ei olnud pooltel/enamikul liikmesriikidest piisavalt teavet**, et väljendada arvamust selle kohta, kas nende turustamine muu maksukohustuslase kui vautšeri väljastaja poolt kujutab endast lunastamisteenuse osutamist, kui vautšeriga seotud kaupu tarniv või teenuseid osutav maksukohustuslane saab väljastajalt tasu,[44] ning selle kohta, milline on selle turustusteenuse maksustatav väärtus.

Lunastamata vautšerite puhul, mille kohta ei ole vautšeridirektiivis samuti erisätet, on liikmesriigid **eriarvamusel**, milliseid konkreetseid **suuniseid** lunastamata jäänud vautšerite käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel esitati.

Küsitluse avatud küsimustele vastates (vt kokkuvõtlik aruanne lisas) **tõstatas vaid väike osa liikmesriikidest konkreetseid probleeme** kehtivate eeskirjade kohaldamise kohta. Peamised tuvastatud probleemid olid seotud küsimustega, **mis olid juba käibemaksukomitees arutlusel**, näiteks instrumendi kvalifitseerimine vautšeriks, ning kui vautšeri olemasolu on kindlaks tehtud, siis üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamisega. Muud küsimused olid **seotud kehtivate eeskirjade kohaldamisega**, näiteks piiriülene kauplemine vautšeritega (mida hiljuti käsitleti Euroopa Liidu Kohtu otsuses) ja maksustatava väärtuse arvutamine, eelkõige mitmeotstarbeliste vautšerite lunastamise ja nendega seotud turustusteenuste puhul, või õigusaktide reguleerimata aspektidega, nagu lunastamata jäänud vautšerite käsitlemine. Allpool on esitatud kõige tähtsamate küsimuste kokkuvõte.

<u>Vautšeri määratlus ja kvalifitseerimine</u>

- Seitse liikmesriiki tõstatasid küsimuse **vautšerite piiriülese lunastamise ja vautšerite turustamise** kohta. Viis liikmesriiki mainisid probleemi vautšerite kvalifitseerumisega üheotstarbeliseks vautšeriks, kui vautšeritega on seotud ka piiriüleseid tehinguid (üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamise keerukuse küsimuses viidati kohtuasjale Finanzamt O (*Bons à usage unique*)). Neist liikmesriikidest kaks mainisid maksumäära seadusjärgset muutmist või teenuse osutamise koha muutmist pärast üheotstarbelise vautšeri väljastamist. Veel üks liikmesriik tundis huvi, kas vautšeri kvalifitseerimist üheotstarbeliseks vautšeriks võib mõjutada asjaolu, et kasuminorme kohaldatakse kogu turustusahelas, nii et maksustatav väärtus muutub. Kaks liikmesriiki

[43] Ühe erandiga. Mitte küll enamik, kuid peaaegu pooled liikmesriigid nõustusid sellega, et üheotstarbelise vautšeri üleandmisega seotud eeldatavat tarnijat või teenuseosutajat käsitlevad sätted on arusaadavad maksukohustuslastele, kes on kaupade tarnijad / teenuste osutajad ja kes ei ole maksukohustuslased, kes üheotstarbelise vautšeri enda nimel väljastasid, et nad saaksid oma kohustusi täita.

[44] Kümne liikmesriigi sõnul oli vastus siiski jaatav.

tuletasid meelde, kui tähtis on instrumenti selle üleandmisel nõuetekohaselt kvalifitseerida, ning et maksukohustuslastel on keeruline tegeleda tarneahela üheotstarbeliste vautšeritega.

- **Linnakaardi** kvalifitseerimise küsimuse tõstatasid kuus liikmesriiki (seda tehti siiski enamasti enne, kui käibemaksukomitees lepiti kokku seotud küsimusi käsitlevas juhendis[45] – 3. osa). Kahe liikmesriigi sõnul on kohtuasi DSAB Destination Stockholm tekitanud uusi küsimusi vautšeri määratluse kohta. Ühe teise liikmesriigi arvamusel ei tohiks ainult kindlasummalist tellimust hõlmav instrument (teenuse piiramatu kasutamine teatud aja jooksul) kujutada endast vautšerit. Üks liikmesriik viitas käibemaksukomitees toimunud arutelule seoses linnakaartidega ja probleemidega mitmeotstarbeliste vautšerite üleandmise suhtes kohaldatavates eeskirjades. Kaks liikmesriiki viitasid linnakaartide puhul raskustele üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamisel (üks neist ka teenuste osutamise eristamisel).

- Viis liikmesriiki tõstatasid küsimuse **tokenite** kvalifitseerimise kohta. Sellega seoses oli käibemaksukomitee oma suunistes seisukohal, et põhimõtteliselt ei käsitata tokeneid käibemaksudirektiivi tähenduses vautšeritena, kuigi tokeni vautšeriks kvalifitseerumise küsimuses on asjakohane lähtuda konkreetsest juhtumist. Küsitluses juhtisid kaks liikmesriiki tähelepanu sellele, et juhtumipõhine lähenemisviis võib põhjustada eeskirjade ebaühtlase kohaldamise ega taga õiguskindlust, ning kolm liikmesriiki viitasid seoses raskustega vautšerite kvalifitseerimisel ning üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite eristamisel tokenitele/mänguvõtmetele, e-platvormide müüdavatele mängude aktiveerimiskoodidele ja ICO[46] teenusetokenitele.

- Viis liikmesriiki mainisid **allahindluskaarte**. Neist ühe riigi sõnul ei tohiks vautšerina käsitada kaarti, mis ei anna õigust saada konkreetseid kaupu või teenuseid, vaid annab üksnes võimaluse saada allahindlust. Teine liikmesriik leidis, et raske on kvalifitseerida mitmeotstarbelisi instrumente, mis toimivad nii vautšerite kui ka allahindluskaartidena. Kolm liikmesriiki pidasid keeruliseks vautšeri eristamist allahindluskaardist.

- Neli liikmesriiki mainisid **ettemakseid**. Üks liikmesriik tõstatas küsimuse ettemaksete kvalifitseerumise kohta üheotstarbelisteks vautšeriteks, mitmeotstarbelisteks vautšeriteks või teenuste osutamiseks. Veel üks tundis huvi, kas ettemakse tõend võiks kujutada endast vautšerit. Kolmas liikmesriik tõi näiteks ettemaksega broneeringu, mida võib muuta kuni üks kuu enne ööbimise algust, ning tundis huvi, kas see võiks kujutada endast mitmeotstarbelist vautšerit. Üks liikmesriik juhtis tähelepanu ka sellele, et üheotstarbelise vautšeri üleandmisel võib makset ekslikult käsitada ettemaksena tarne või teenuse osutamise eest.

- Neli liikmesriiki tõstatasid küsimuse **makseinstrumendi** kvalifitseerimise kohta. Nagu eespool mainitud, lepiti pärast kahte dokumenti[47] ja arutelu käibemaksukomitees kokku suunistes, mille kohaselt vautšerit ei saa käsitada makseinstrumendina. Küsitluses mainisid kolm liikmesriiki, et vautšerite ja makseinstrumentide vahel on raske vahet teha ning üks

---

45 122. koosolekul kokku lepitud suunised, töödokument nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

46 ICO tähistab algmüntimist (*inital coin offering*).

47 Töödokument nr 983 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused“ (taxud.c.1(2019)7743273) ja töödokument nr 993 „Vautšeridirektiivi rakendamise järel tõstatatud küsimused – täiendav analüüs“ (taxud.c.1(2020)1245810).

liikmesriik tõi näiteks bartersüsteemis kasutatavad punktid ja tundis huvi, kas neid tuleks käsitada makseinstrumentide või vautšeritena.

- Kolm liikmesriiki mainisid **kinkekaarte, kraapimiskaarte ja ettemaksevautšereid**, eelkõige seoses sellega, et on raske kvalifitseerida kinkekaarte (sealhulgas varasemate ostude alusel saadud kinkekaarte), sideoperaatorite väljastatavaid kõnekaarte, ettemakstud kütusekaarte, kraapimiskaarte ja kuponge, mis annavad õiguse kaupa tasuta kätte saada.

- Kaks liikmesriiki tõstatasid **piletite** kvalifitseerimise küsimuse eelkõige seoses vautšeridirektiivi põhjendusega 5, milles on täpsustatud, et vautšereid käsitlevad sätted ei tohiks kaasa tuua muudatusi sõidupiletite, kino- ja muuseumipiletite, postmarkide või muu sarnase käibemaksuga maksustamises.

- Kaks liikmesriiki tõstatasid küsimuse seoste kohta **erikordade ja maksuvabastustega**, eelkõige tundes huvi, kas vautšeri olemust võib muuta asjaolu, et turustusahelas tegutseb maksuvabastusega väike või keskmise suurusega ettevõtja (VKE) või vastupidi selline maksukohustuslane, kellel puudub isiklik kvalifikatsioon käibemaksuvabastuse saamiseks (nt raviteenused), ning kas vautšer kvalifitseerub üheotstarbeliseks vautšeriks, kui kolmandatest riikidest pärit reisijate suhtes võidakse kohaldada maksuvabastust.

Käibemaksureeglid vautšerite maksustamise kohta turustusahelas:

üheotstarbeliste vautšerite üleandmine

- **Üleandmine enda nimel**. Kolm liikmesriiki mainisid probleeme selle kindlakstegemisel, kas turustusahelas tegutsev maksukohustuslane tegutseb enda nimel.

- Neli liikmesriiki mainisid **üleandmist teise maksukohustuslase nimel**, sealhulgas raskusi, mis tekkisid seoses maksukohustustega vautšeri lunastamise liikmesriigis osutatud teenuse maksustatava väärtuse (ja arve adressaadi) ning teenuse osutamise aja kindlaksmääramisel.

- Kaks liikmesriiki mainisid **seost üheotstarbelise vautšeri üleandmise erikordadega**, tundes huvi, kas üheotstarbelise vautšeri pakkumist tuleks maksustada, kui väljastaja ja/või lunastaja on VKEde erikorra alusel maksust vabastatud, ning viidates probleemile, et turustusahelas tegutsevate maksust vabastatud VKEde puhul ei arvata maha sisendkäibemaksu.

- Kaks liikmesriiki mainisid **üheotstarbelise vautšeri üleandmisega seotud eeldatava tarnija või teenuseosutaja reeglit**, osutades selle reegli kohaldamise probleemidele ning maksuhaldurite erinevatele tõlgendustele eeldatava tarnija või teenuseosutaja tehtud tarne või osutatud teenuse maksustatava väärtuse ja sellest tulenevate arvete esitamise kohustuste kohta.

Mitmeotstarbeliste vautšerite turustamine

- Kuus liikmesriiki tõstatasid küsimuse **turustusteenuste maksustatava väärtuse** kohta, märkides eelkõige, et maksustatavat väärtust on keeruline arvutada, kui tasu eest ei esitata eraldi arvet või kui vautšerit turustatakse ahelas selle nimiväärtusest madalama hinnaga. Samuti selgitati, et kui teenuse eest ei ole eraldi tasu ette nähtud, kohaldatakse reeglit

nimiväärtuse ja makstud ostuhinna vahe kohta, millest on maha arvatud osutatud turustusteenusega seotud käibemaks.

- Kolm liikmesriiki tõid esile **eri tarnete või teenuste eristamise** küsimuse, märkides eelkõige, et mitmeotstarbelise vautšeri pakkumist on raske eristada teise maksukohustuslase nimel turustusteenuse osutamisest.

- Kaks liikmesriiki tõstatasid **teise maksukohustuslase nimel tegutsemise** küsimuse, eelkõige probleemi, et on keeruline kindlaks määrata, kellele mitme vahendajaga turustusahelas teenuseid osutatakse.

- Kaks liikmesriiki tõstatasid **arvete esitamise kohustuste** küsimuse.

Maksustatav väärtus mitmeotstarbeliste vautšerite lunastamise korral

Enamik liikmesriike nõustus / nõustus täielikult küsitluse suletud küsimustele vastates sellega, et **mitmeotstarbelise vautšeriga seotud kaubatarnete või teenuseosutamise maksustatavat väärtust käsitlevad sätted on selged ja kergesti kohaldatavad** ning võimaldavad riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid. Peaaegu pooled liikmesriigid nõustusid ka sellega, et need sätted on maksukohustuslastele arusaadavad, et nad saaksid oma kohustusi täita, ning et need sätted võimaldavad riiklikel ametiasutustel kohaldatavaid eeskirju jõustada.

Sellel teemal **esitasid** küsitluse avatud küsimustele vastates **märkusi üksteist liikmesriiki**, juhtides eelkõige tähelepanu raskustele maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel, eriti linnakaartide puhul või mitme kauba/teenusega seotud mitmeotstarbeliste vautšerite puhul, raskustele, mida põhjustab kohustus teha maksustatavast väärtusest mahaarvamine iga kord, kui vautšerit osaliselt kasutatakse, ning rahalise väärtuseta vautšerite probleemile, kui makstud tasu ei ole teada. Kaheldi selles, kellele „vautšeri eest makstud tasu“ viitab (kas hinnale, mida klient maksab viimasele turustajale või vautšeri väljastaja kaubatarnijale või teenuseosutajale). Ühtlasi märgiti, et maksustatava väärtuse põhireegliga võib tekkida vastuolu, kui mitmeotstarbelisi vautšereid käsitlevate eeskirjade tõttu maksustatakse muud väärtust kui summat, mille kaubatarnija või teenuseosutaja on vautšeri väljastajalt tegelikult saanud.

Vautšerite lunastamata jätmine

Kuus liikmesriiki mainisid, et on tekkinud probleeme lunastamata jäänud vautšeritega, eelkõige sellega, kas maksustada allesjäänud ja tagastamata tasu või mitte, ning selle tasu võimaliku kvalifitseerimisega tasuks kaubatarnija või teenuseosutaja poolt mitmeotstarbelise vautšeri omanikule pakutud turustus-, müügiedendus- või nn kättesaadavusteenuse eest. Samuti märgiti, et eeskirjade puudumine võib suurendada probleemi, et üheotstarbeliste vautšerite asemel liigitatakse vautšerid mitmeotstarbelisteks, et lükata edasi käibemaksu sissenõudmine ja vältida maksude tasumist vautšerite lunastamata jätmise korral.

5. JÄRELDUSED

Alates 1. jaanuarist 2019 on ELis kohaldatud vautšerite suhtes ühiseid käibemaksureegleid. Käesolevas aruandes hinnati käibemaksudirektiivi artikli 410b kohaselt nende tulemuslikkust ja kohaldamist liikmesriikides nelja aasta jooksul pärast reeglite esmakordset kehtestamist (2019–2022).

Algselt esitas komisjon ettepaneku eesmärgiga selgitada ja ühtlustada vautšerite suhtes kohaldatavaid käibemaksureegleid, mille senise puudumise tõttu olid liikmesriigid välja töötanud kooskõlastamata lahendused, millega kaasnes topeltmaksustamise või maksustamata jätmise oht. Nõukogu ei võtnud vastu osa komisjoni algses ettepanekus kavandatud sätetest, nii et kehtivates eeskirjades jäeti teatavad konkreetsed küsimused (nt makseteenused) käsitlemata[48]. Viimastel aastatel on aga käibemaksukomitee aidanud kaasa uute sätete ühtsemale kohaldamisele, olles arutanud viit töödokumenti ja kokku leppinud enamiku liikmesriikide heakskiidu saanud kahes juhendis, mis käsitlevad vautšereid ja nende seoseid makseinstrumentide, tokenite, käibemaksu erikordade ja linnakaartidega, hõlmates seega ka teatavaid aspekte, mida nõukogus vastuvõetud eeskirjades ei käsitletud[49].

Vastavuskontrollides ei tuvastatud eeskirjade rakendamisel liikmesriikides esimese nelja aasta jooksul ametliku ülevõtmisega seotud suuremaid probleeme ja rikkumismenetlusi ei ole algatatud. Euroopa Liidu Kohus on vautšeridirektiiviga kehtestatud uute eeskirjade kohta (linnakaardid ja vautšerite piiriülene turustamine) seni avaldanud ainult kaks kohtuotsust[50].

27. märtsist kuni 9. juunini 2023 läbi viidud küsitluse tulemused näitavad, et arvestades vautšeritega seotud käibemaksureeglite kohaldamise lühikest aega, **ei ole liikmesriikidel olnud piisavalt aega** tõendite kogumiseks, auditite tegemiseks ega vautšeritega seotud käibemaksureeglite üldise tulemuslikkuse kohta lõpliku otsuse tegemiseks.

Seejuures aga kinnitavad liikmesriigid olemasoleva teabe põhjal, et **vautšereid käsitlevates ELi ühistes eeskirjades on üldiselt käsitletud käibemaksu eri ärimudelite suhtes kohaldamise killustatust ja keerukust, mille tulemuseks on lihtsamad eeskirjad ja ühtsem kohaldamine kogu ELis**. Vautšeritega seotud käibemaksureeglite eesmärgid saavutatakse eelkõige ühtsemate nõuete ja eeskirjade järgimise lihtsustamise tagamisega. Liikmesriikidel olemasoleva teabe põhjal peetakse neid ka enamasti asjakohaseks, kui need on kohandatud erinevate ärimudelitega ning sobivad uute ja tulevaste mudelite ning piiriüleste olukordade reguleerimiseks. Käesolevas aruandes analüüsitud eeskirjad vautšerite kohta on samuti kooskõlas üldise käibemaksusüsteemiga. Lisaks tagavad need eeskirjad ELi lisaväärtuse, käsitledes ELi ühtse kohaldamise ning topeltmaksustamise või maksustamata jätmisega seotud probleeme[51].

Seoses erieeskirjade hindamisega peetakse **vautšeri üldmääratlust, üheotstarbeliste vautšerite määratlust, nende eristamist mitmeotstarbelistest vautšeritest ning üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite üleandmist käsitlevaid sätteid** riiklike ametiasutuste jaoks **valdavalt selgeks ja kergesti kohaldatavaks**, võimaldades neil anda selgeid suuniseid ja jõustada kohaldatavaid eeskirju, ning maksukohustuslastele arusaadavaks, et nad saaksid oma kohustusi täita.

Vaid väike osa liikmesriikidest tõi küsitluse avatud küsimustele vastates **esile vautšeritega seotud käibemaksureeglite kohaldamisega seotud probleeme**. Käesolevas aruandes kesksetes küsimustes, milleks on vautšerite määratlus, nende turustusahel ja vautšerite lunastamata jätmine, osutati kõige sagedamini probleemidele vautšerite ja muud liiki

48 2. osa.
49 3. osa.
50 3. osa.
51 Punkt 4.1.

instrumentide (nt tokenid) eristamisega ning mitmeotstarbeliste ja üheotstarbeliste vautšerite eristamisega, eriti piiriüleses kaubanduses või linnakaartide puhul. Muud küsimused on seotud mitmeotstarbeliste vautšerite turustusteenuste ja lunastamise korral maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega ning lunastamata jäänud vautšerite käsitlemisega[52]. Need küsimused olid **peamiselt seotud kehtivate eeskirjade kohaldamise aspektidega**, mitte uute käsitlemist vajavate seadusandlike aspektidega, ning neid **arutati varem / samal ajal peamiselt** käibemaksukomitees (ja hiljutises Euroopa Liidu Kohtu otsuses), mis aitas märkimisväärselt kaasa nende ühtsemale kohaldamisele.

Käesolevast aruandest ilmneb seega, et vautšeridirektiivi eesmärgid on enamasti saavutatud, kuid mõned konkreetsed kohaldamisprobleemid vajavad veel lahendamist. Kõige rohkem näitab aruanne aga seda, et kuna möödunud on vaid mõni aasta, **ei ole enamikul liikmesriikidel veel piisavalt teavet, et hinnata nõuetekohaselt vautšerite käibemaksureeglite tulemuslikkust**. Enamik liikmesriike ei suutnud teabe puudumise tõttu vastata eelkõige sellele, kui tõhusad on kehtivad eeskirjad üheotstarbelisi või mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavate või üleandvate ettevõtjate ning maksu- ja tolliasutuste halduskulude vähendamisel, sektorile kasu toomisel, vautšeritega siseriiklikult ja piiriüleselt kauplemise suurendamisel või pettuseprobleemide lahendamisel[53].

Arvestades eespool esitatud teavet, asjaolu, et vautšeritega seotud käibemaksureegleid on kohaldatud lühikest aega ja hindamiseks oli saadaval piiratud hulk andmeid, on komisjon seisukohal, et **kehtivate eeskirjade muutmise ettepanek oleks ennatlik**. Võttes arvesse ka esialgseid seisukohti, mis enamjaolt kinnitavad vautšeridirektiivi peamiste eesmärkide saavutamist, **ei oleks ettepanek ka asjakohane**. Vaid väike osa liikmesriike tõi esile probleeme ja needki olid peamiselt seotud kehtivate eeskirjade kohaldamisega ning olid juba arutlusel käibemaksukomitees, samas kui väheseid märkusi kehtivas õigusaktis käsitlemata uute aspektide kohta ei olnud piisavalt põhjalikult analüüsitud, et olla aluseks uuele seadusandlikule ettepanekule. Komisjoni arvamusel ja küsitluse vastustest lähtudes tuleks keskenduda hoopis kehtivate eeskirjade nõuetekohasele ja ühtsele kohaldamisele ning jätkata tööd **käibemaksukomitee kõige sobivamas foorumis**, sest käibemaksukomitee ülesanne on uurida käibemaksuga seotud sätete kohaldamise küsimusi ning see on aastate jooksul märkimisväärselt kaasa aidanud käibemaksudirektiivi ühtsemale kohaldamisele, olgugi et selle otsused ei ole liikmesriikidele siduvad.

[52] Punkt 4.2.
[53] Lisa. Kokkuvõtlik aruanne.

LISA. KOKKUVÕTLIK ARUANNE – KÜSIMUSTIK VAUTŠERIDIREKTIIVI (EL) 2016/1065 RAKENDAMISE KOHTA

Liikmesriikide seas korraldati küsitlus 27. märtsist 9. juunini 2023. Küsimustikule vastasid kõik liikmesriigid.

Enamik liikmesriike nõustus / nõustus täielikult, et:

- Vautšeri üldine määratlus:
    - on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	17	62,96 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	4	14,81 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	0	0 %
Ei soovi vastata	0	0 %

    - on maksukohustuslastele arusaadav, et nad saaksid oma kohustusi täita.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	0	0 %
Nõustun	16	59,26 %
Seisukoht puudub	8	29,63 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	1	3,7 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Üheotstarbelise vautšeri määratlus:
    - on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	21	77,78 %
Seisukoht puudub	2	7,41 %
Ei nõustu	1	3,7 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	1	3,7 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- ja selle erinevus mitmeotstarbelisest vautšerist on maksukohustuslastele arusaadav, et nad saaksid oma kohustusi täita.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	0	0 %
Nõustun	18	66,67 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	1	3,7 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	4	14,81 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Kauba tarnimise või teenuse osutamise koha ja tasumisele kuuluva käibemaksu teadmise kumulatiivsed tingimused võimaldavad riiklikel ametiasutustel määratleda, mis on üheotstarbeline vautšer, ning eristada seda mitmeotstarbelisest vautšerist.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	22	81,48 %
Seisukoht puudub	2	7,41 %
Ei nõustu	1	3,7 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	0	0 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Säte üheotstarbelise vautšeri üleandmise kohta enda nimel tegutsevate maksukohustuslaste poolt:

    - on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades erinevate maksustatavate teokoosseisude kohta selgeid suuniseid.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	21	77,78 %
Seisukoht puudub	3	11,11 %
Ei nõustu	1	3,7 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	0	0 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- võimaldab riiklikel ametiasutustel jõustada konkreetsetes olukordades erinevate maksustatavate teokoosseisude suhtes kohaldatavaid eeskirju.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	3	11,11 %
Nõustun	17	62,96 %
Seisukoht puudub	5	18,52 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	2	7,41 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- on enda nimel tegutsevatele maksukohustuslastele arusaadav, et nad saaksid täita oma kohustusi seoses erinevate maksustatavate teokoosseisudega.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	1	3,7 %
Nõustun	18	66,67 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	2	7,41 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Säte üheotstarbelise vautšeri üleandmise kohta, mille puhul kaubatarnija/teenuseosutaja ei ole maksukohustuslane, kes enda nimel tegutsedes üheotstarbelise vautšeri väljastas:

  - on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid eeldatava tarnija või teenuseosutaja reegli kohaldamise kohta.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	3	11,11 %
Nõustun	17	62,96 %
Seisukoht puudub	6	22,22 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	1	3,7 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- võimaldab riiklikel ametiasutustel konkreetsetes olukordades jõustada eeldatava tarnija või teenuseosutaja reeglit.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	3	11,11 %
Nõustun	13	48,15 %
Seisukoht puudub	8	29,63 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	3	11,11 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Säte üheotstarbelise vautšeri üleandmise kohta teise maksukohustuslase nimel tegutseva maksukohustuslase poolt:

  - on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades erinevate maksustatavate teokoosseisude kohta selgeid suuniseid.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	5	18,52 %
Nõustun	16	59,26 %
Seisukoht puudub	3	11,11 %
Ei nõustu	1	3,7 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	2	7,41 %
Ei soovi vastata	0	0 %

  - võimaldab riiklikel ametiasutustel jõustada konkreetsetes olukordades erinevate maksustatavate teokoosseisude suhtes kohaldatavaid eeskirju.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	3	11,11 %
Nõustun	16	59,26 %
Seisukoht puudub	5	18,52 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	3	11,11 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- on teise maksukohustuslase nimel tegutsevatele maksukohustuslastele selge, et nad saaksid oma kohustusi täita.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	1	3,7 %
Nõustun	16	59,26 %
Seisukoht puudub	6	22,22 %
Ei nõustu	1	3,7 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	3	11,11 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Säte mitmeotstarbelise vautšeri üleandmise kohta maksukohustuslaste poolt, kes tegelikult kaupu üle annavad / teenuseid osutavad, on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda neile maksukohustuslastele selgeid suuniseid, mille kohaselt ei kuulu mitmeotstarbelise vautšeri üleandmine enne tegelikku kaupade tarnimist või teenuste osutamist kohaldamisalasse ning käibemaksuga maksustatakse ainult selle lunastamine tegeliku kaubatarne/teenuseosutamise eest.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	3	11,11 %
Nõustun	19	70,37 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	1	3,7 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Säte mitmeotstarbelise vautšeri üleandmise kohta muude maksukohustuslaste poolt kui maksukohustuslane, kes tegelikult kaupu üle annab / teenuseid osutab, on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab riiklikel ametiasutustel anda neile maksukohustuslastele selgeid suuniseid teenuste, näiteks turustus- või müügiedendusteenuste olemasolu kohta.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	16	59,26 %
Seisukoht puudub	6	22,22 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	1	3,7 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Säte mitmeotstarbelise vautšeri üleandmise kohta:

- võimaldab riiklikel ametiasutustel konkreetsetes olukordades jõustada kohaldatavaid eeskirju.

	Vastused	Osakaal
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	14	51,85 %
Seisukoht puudub	9	33,33 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	2	7,41 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- on maksukohustuslastele arusaadav, et nad saaksid oma kohustusi täita.

	Vastused	Osakaal
Nõustun täielikult	1	3,7 %
Nõustun	17	62,96 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	3	11,11 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Põhireegel, mille kohaselt mitmeotstarbelise vautšeriga seotud kaubatarnete või teenuseosutamise maksustatav väärtus on võrdne vautšeri eest makstava tasuga, on selge ja kergesti kohaldatav ning võimaldab maksuhalduril anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid.

	Vastused	Osakaal
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	16	59,26 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	4	14,81 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	1	3,7 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Teisene reegel, mille kohaselt mitmeotstarbelise vautšeriga seotud kaubatarnete või teenuseosutamise maksustatav väärtus on võrdne mitmeotstarbelisel vautšeril või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega, on selge ja kergesti kohaldatav ning

võimaldab maksuhalduril anda maksukohustuslastele konkreetsetes olukordades selgeid suuniseid.

	Vastused	Osakaal
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	14	51,85 %
Seisukoht puudub	7	25,93 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	2	7,41 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Mitmeotstarbeliste vautšerite turustamine maksukohustuslase poolt, kes ei ole vautšeri väljastaja, on käibemaksudirektiivi tähenduses teenuse osutamine.

	Vastused	Osakaal
Jah	23	85,19 %
Ei	2	7,41 %
Teave puudub	2	7,41 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- Mitmeotstarbelise vautšeri turustusteenuse maksustatav väärtus on võrdne vautšeri nimiväärtuse ja tasutud ostuhinna vahega, millest on maha arvatud osutatud turustusteenusega seotud käibemaks.

	Vastused	Osakaal
Jah	19	70,37 %
Ei	4	14,81 %
Teave puudub	4	14,81 %
Ei soovi vastata	0	0 %

17 liikmesriiki esitasid erisuunised mitmeotstarbeliste vautšerite turustusahela kohta, peamiselt haldussuuniste kujul.

	Vastused	Osakaal
Jah	17	62,96 %
Ei	10	37,04 %
Ei soovi vastata	0	0 %

	Vastused	Osakaal
Õigusakt	2	7,41 %
Haldussuunised	12	44,44 %
Üksikotsus	2	7,41 %
Muu	1	3,7 %
Ei soovi vastata	10	37,04 %

Peaaegu pooled liikmesriigid nõustusid / nõustusid täielikult, et:

- üheotstarbelise vautšeri üleandmisega seotud eeldatavat tarnijat või teenuseosutajat käsitlevad sätted on arusaadavad maksukohustuslastele, kes on kaupade tarnijad / teenuste osutajad ja kes ei ole maksukohustuslased, kes üheotstarbelise vautšeri enda nimel tegutsedes väljastasid, et nad saaksid oma kohustusi täita.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	11	40,74 %
Seisukoht puudub	7	25,93 %
Ei nõustu	0	0 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	7	25,93 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- säte mitmeotstarbelise vautšeriga seotud kaubatarne või osutatud teenuse maksustatava väärtuse kohta võimaldab riiklikel ametiasutustel konkreetsetes olukordades jõustada kohaldatavaid eeskirju.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	2	7,41 %
Nõustun	10	37,04 %
Seisukoht puudub	10	37,04 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	3	11,11 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- sätted mitmeotstarbelise vautšeriga seotud kaubatarnete või osutatud teenuste maksustatava väärtuse kohta on maksukohustuslastele selged, et nad saaksid täita oma kohustusi seoses erinevate maksustatavate teokoosseisudega.

	Vastused	*Osakaal*
Nõustun täielikult	0	0 %
Nõustun	13	48,15 %
Seisukoht puudub	4	14,81 %
Ei nõustu	2	7,41 %
Ei nõustu üldse	0	0 %
Teave puudub	8	29,63 %
Ei soovi vastata	0	0 %

Pooltel/enamikul liikmesriikidel ei olnud piisavalt teavet selle kohta:

- kas tasuta allahindlusvautšerite turustamine muu maksukohustuslase kui vautšeri väljastaja poolt kujutab endast käibemaksudirektiivi tähenduses lunastamisteenuse

osutamist, kui vautšeriga seotud kaupu tarniv või teenuseid osutav maksukohustuslane saab väljastajalt tasu.

	Vastused	Osakaal
Jah	10	37,04 %
Ei	3	11,11 %
Teave puudub	14	51,85 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- kas eespool nimetatud tasuta allahindlusvautšerite turustusteenuse maksustatav väärtus on võrdne kliendile võimaldatud ja väljastaja hüvitatava hinnaalandusega, millest on lahutatud osutatud lunastamisteenusega seotud käibemaks.

	Vastused	Osakaal
Jah	5	18,52 %
Ei	5	18,52 %
Teave puudub	17	62,96 %
Ei soovi vastata	0	0 %

Lahkarvamusi väljendati küsimuses, kas liikmesriigid andsid erisuuniseid lunastamata jäänud üheotstarbeliste vautšerite või mitmeotstarbeliste vautšerite käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel. Kui jah, siis anti suuniseid peamiselt haldussuuniste kujul.

	Vastused	Osakaal
Jah, kuid ainult üheotstarbeliste vautšerite puhul	4	14,81 %
Jah, kuid ainult mitmeotstarbeliste vautšerite puhul	5	18,52 %
Jah, nii üheotstarbeliste kui ka mitmeotstarbeliste vautšerite puhul	8	29,63 %
Ei	10	37,04 %
Ei soovi vastata	0	0 %

	Vastused	Osakaal
Õigusakt	1	3,7 %
Haldussuunised	13	48,15 %
Üksikotsus	2	7,41 %
Muu	1	3,7 %
Ei soovi vastata	10	37,04 %

VAUTŠERIDIREKTIIVI RAKENDAMISE MÕJU HINDAMINE

Enamik liikmesriike nõustus, et vautšeridirektiivi rakendamine esimese nelja aasta jooksul on *vähemalt teataval määral* toonud kaasa:

- eeskirjade järgimise lihtsustamise

	Vastused	*Osakaal*
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	3	11,11 %
Mõõdukalt	11	40,74 %
Suurel määral	2	7,41 %
Teave puudub	10	37,04 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- ühtsemad nõuded

	Vastused	*Osakaal*
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	4	14,81 %
Mõõdukalt	9	33,33 %
Suurel määral	7	25,93 %
Teave puudub	6	22,22 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- erinevate ärimudelitega kohandatud käibemaksureeglid

	Vastused	*Osakaal*
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	4	14,81 %
Mõõdukalt	9	33,33 %
Suurel määral	4	14,81 %
Teave puudub	9	33,33 %
Ei soovi vastata	0	0 %

Peaaegu pooled liikmesriigid nõustusid teataval määral, kuid teisel poolel / peaaegu pooltel ei olnud piisavalt teavet selle kohta, kas käibemaksureeglid:

- on olnud kasulikud maksu- ja tolliametile

	Vastused	*Osakaal*
Üldse mitte	3	11,11 %
Vähesel määral	2	7,41 %
Mõõdukalt	6	22,22 %
Suurel määral	3	11,11 %
Teave puudub	13	48,15 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- on sobivad, et reguleerida uusi ja tulevasi ärimudeleid

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	5	18,52 %
Mõõdukalt	5	18,52 %
Suurel määral	3	11,11 %
Teave puudub	13	48,15 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- on sobivad, et reguleerida piiriüleseid olukordi

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	2	7,41 %
Vähesel määral	3	11,11 %
Mõõdukalt	6	22,22 %
Suurel määral	2	7,41 %
Teave puudub	14	51,85 %
Ei soovi vastata	0	0 %

Enamikul liikmesriikidel ei olnud piisavalt teavet selle kohta, kas käibemaksureeglid:

- tõid kaasa halduskulude vähenemise:
    - üheotstarbelisi vautšereid väljastavatele ettevõtjatele

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	0	0 %
Mõõdukalt	2	7,41 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	23	85,19 %
Ei soovi vastata	0	0 %

    - mitmeotstarbelisi vautšereid väljastavatele ettevõtjatele

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	2	7,41 %
Vähesel määral	0	0 %
Mõõdukalt	1	3,7 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	23	85,19 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- üheotstarbelisi vautšereid üleandvatele ettevõtjatele

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	0	0 %
Mõõdukalt	0	0 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	25	92,59 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- mitmeotstarbelisi vautšereid üleandvatele ettevõtjatele

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	1	3,7 %
Vähesel määral	0	0 %
Mõõdukalt	0	0 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	25	92,59 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- maksu- ja tolliametitele

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	4	14,81 %
Vähesel määral	1	3,7 %
Mõõdukalt	1	3,7 %
Suurel määral	2	7,41 %
Teave puudub	19	70,37 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- suurendasid:
  - siseriiklikku kauplemist vautšeritega

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	0	0 %
Vähesel määral	1	3,7 %
Mõõdukalt	1	3,7 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	24	88,89 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- piiriülest kauplemist vautšeritega

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	0	0 %
Vähesel määral	0	0 %
Mõõdukalt	1	3,7 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	25	92,59 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- tõid kasu sektorile

	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	0	0 %
Vähesel määral	1	3,7 %
Mõõdukalt	4	14,81 %
Suurel määral	2	7,41 %
Teave puudub	20	74,07 %
Ei soovi vastata	0	0 %

- aitasid lahendada pettustega seotud probleeme

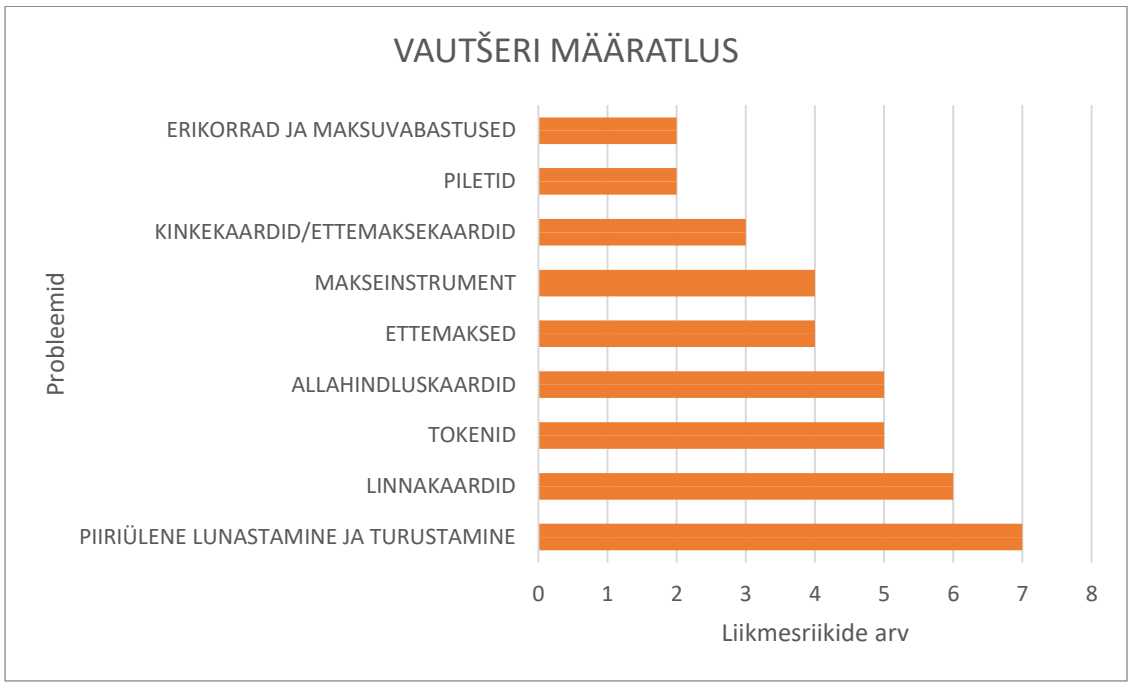
	Vastused	Osakaal
Üldse mitte	2	7,41 %
Vähesel määral	1	3,7 %
Mõõdukalt	2	7,41 %
Suurel määral	1	3,7 %
Teave puudub	21	77,78 %
Ei soovi vastata	0	0 %

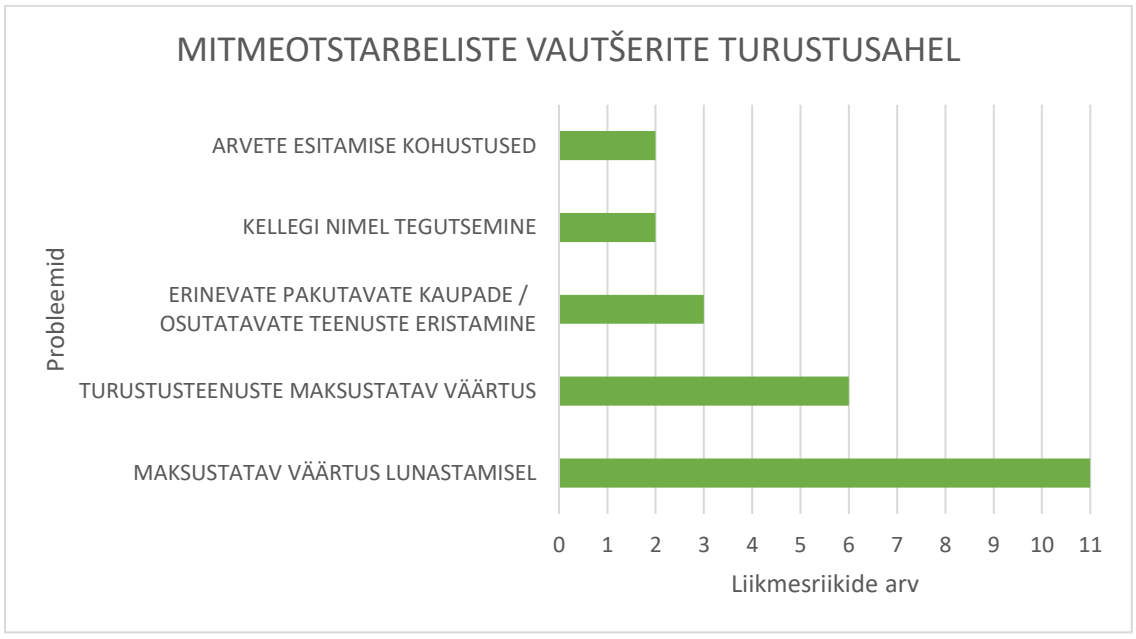
Küsitluse avatud küsimustele vastates **tõstatas väike osa liikmesriikidest konkreetseid probleeme** kehtivate eeskirjade kohaldamisel. Järgneval diagrammil on näidatud nende liikmesriikide arv, kes tõstatasid konkreetsele avatud küsimusele vastates probleeme.

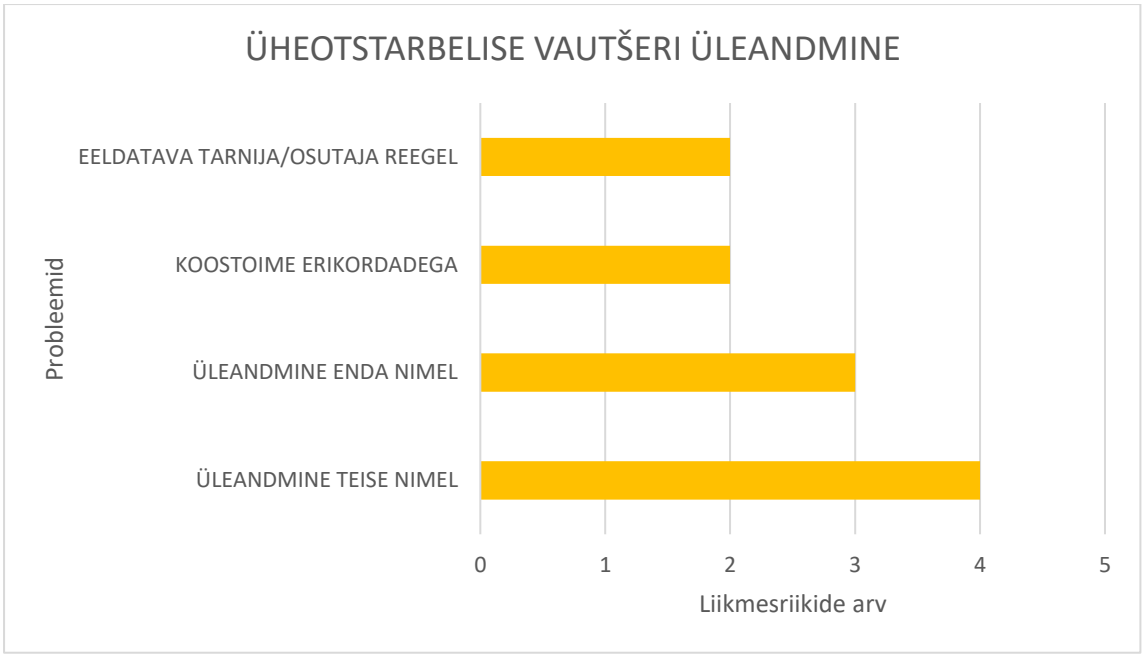


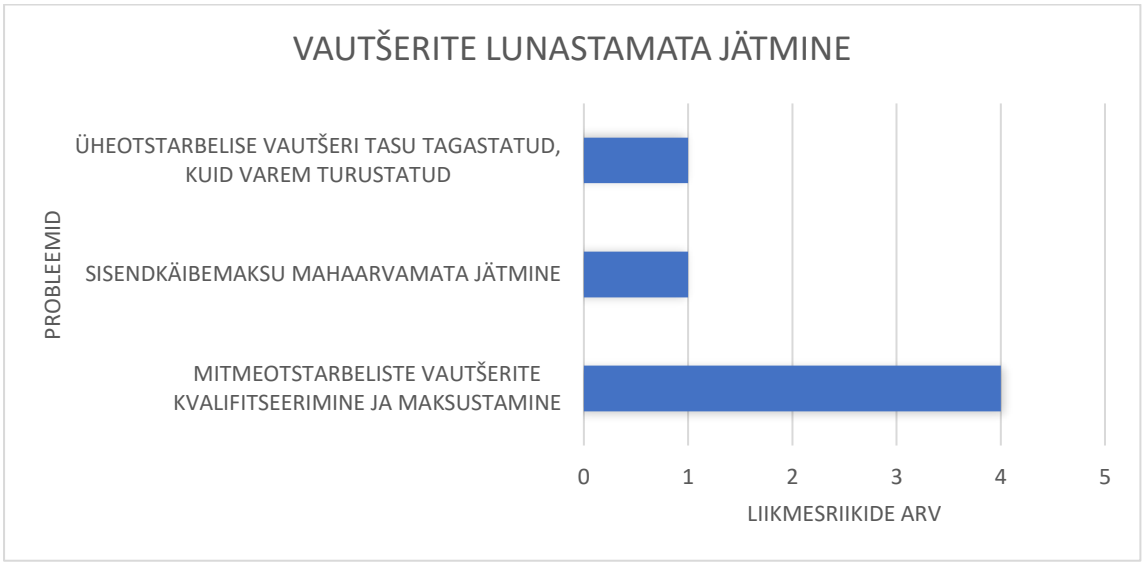
Järgneval neljal diagrammil on esitatud kokkuvõte kõige tähtsamatest probleemidest, mis tõstatati vautšerite määratluse/kvalifitseerimise, turustusahelate ja lunastamata jäänud vautšerite kohta, ning need probleemid esitanud liikmesriikide arv. Selles analüüsis võetakse arvesse kõiki küsimustiku eri küsimustele antud vastuseid, et anda mainitud probleemidest kõige täielikum ülevaade (nt esimese diagrammi puhul on arvesse võetud

kvalifitseerimisküsimusi, isegi kui liikmesriik on neid nimetanud küsimuse juures, mis ei ole otseselt seotud vautšerite määratlusega).






ÜHEOTSTARBELISE VAUTŠERI ÜLEANDMINE
EELDATAVA TARNIJA/OSUTAJA REEGEL
KOOSTOIME ERIKORDADEGA
ÜLEANDMINE ENDA NIMEL
ÜLEANDMINE TEISE NIMEL
Probleemid
0
1
2
3
4
5
Liikmesriikide arv


VAUTŠERITE LUNASTAMATA JÄTMINE
ÜHEOTSTARBELISE VAUTŠERI TASU TAGASTATUD, KUID VAREM TURUSTATUD
SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMATA JÄTMINE
MITMEOTSTARBELISTE VAUTŠERITE KVALIFITSEERIMINE JA MAKSUSTAMINE
PROBLEEMID
0
1
2
3
4
5
LIIKMESRIIKIDE ARV