Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 11. septembril 2025 [1]

Kohtuasi C-436/24

Skatteverket
versus
Lyko Operations AB

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Ühine käibemaksusüsteem (käibemaks) – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 30a ja 30b – Vautšeri mõiste – Püsikliendiprogramm, milles saadakse punkte sõltuvalt käibest – Punktide andmise maksustamine – Punktide lunastamise maksustamine – Kaotsi läinud punktide maksustamine

I. Sissejuhatus

1. Ben Terra, käibemaksuvaldkonnas väga tuntud ja kõrgelt hinnatud, kahjuks varakult lahkunud teadlane, kes tegeles maksuõigusega, on ühes oma arvukatest artiklitest kirjutanud: „*There are certain things that get better with age. Regretfully, the Voucher Directive, in respect of which it has taken the Member States so long to agree to the content, is not one of them.*“ [2]

2. Ilmselt oli tal õigus, sest kõnealune direktiiv [3] on hoolimata üsna pikast vastuvõtmise protsessist (komisjoni ettepanek pärineb 2012. aastast) ja üpris lühikesest kehtivusajast (2016. aastal jõustunud direktiivi ülevõtmise tähtaeg lõppes 31. detsembril 2018) juba andnud ajendi mitmeks menetluseks Luxembourgis. [4] Käesolevas eelotsusetaotluses peab Euroopa Kohus taas vastama küsimustele, mis tekivad käibemaksudirektiivi [5] uute artiklite 30a ja 30b alusel ning puudutavad vautšerite maksustamist käibemaksuga.

3. Käesoleval juhul on tegemist praktikas tavapärase püsikliendiprogrammiga, milles kliendid koguvad oma ostudega punkte, mida nad saavad hilisema ostu puhul kasutada. Kokkuvõttes tähendavad need punktid, et järgmine ost muutub kliendi jaoks „odavamaks“ kas seetõttu, et

[1] Algkeel: saksa.

[2] Terra, B. J. M., ja Terra, E. T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers“, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, lk 27 (33).

[3] Nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1065, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vautšerite käsitamise osas (edaspidi „vautšereid käsitlev direktiiv“) (ELT 2016, L 177, lk 9).

[4] 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Finanzamt O (üheotstarbelised vautšerid) (C-68/23, EU:C:2024:342) ja 28. aprilli 2022. aasta kohtuotsus DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Lisaks käesolevale menetlusele on pooleli veel kohtuasja C-472/24 arutamine.

[5] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EG, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) (ELT 2006, L 347, lk 1) kohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis. Kõnealused artiklid lisati eespool mainitud vautšereid käsitleva direktiiviga.

punktid saab hinnast maha arvata, või – nagu käesoleval juhul – saadakse lisaks veel üks toode „punktipoest". Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul määrava tähtsusega küsimus on, kas juba selliste punktide andmist tuleb käsitada vautšerina käibemaksudirektiivi tähenduses.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Õigusliku raamistiku moodustab käibemaksudirektiiv. Selle artikkel 30a on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „vautšer" – instrument, mille puhul on kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ning mille puhul tarnimisele kuuluvad kaubad või osutamisele kuuluvad teenused või nende potentsiaalsete tarnijate või osutajate isikud on märgitud kas instrumendil endal või sellega seotud dokumentides, sealhulgas sellise instrumendi kasutamise tingimustes;

2) „üheotstarbeline vautšer" – vautšer, mille puhul vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada;

3) „mitmeotstarbeline vautšer" – muu vautšer kui üheotstarbeline vautšer."

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 30b sätestab:

„1. Üheotstarbelise vautšeri iga üleandmist enda nimel tegutseva maksukohustuslase poolt käsitatakse vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamisena. Kaupade tegelikku üleandmist või teenuste tegelikku osutamist üheotstarbelise vautšeri eest, mille kaubatarnija või teenuseosutaja võtab vastu tasuna või osana tasust, ei käsitata sõltumatu tehinguna. […]

2. Kaupade tegelik üleandmine või teenuste tegelik osutamine mitmeotstarbelise vautšeri eest, mille kaubatarnija või teenuseosutaja võtab vastu tasuna või osana tasust, maksustatakse artikli 2 kohaselt käibemaksuga, samas kui kõnealuse mitmeotstarbelise vautšeri kõiki eelnevaid üleandmisi käibemaksuga ei maksustata. […]".

6. Käibemaksudirektiivi artiklid 30a ja 30b lisati vautšereid käsitleva direktiiviga. Vautšereid käsitleva direktiivi põhjendused 1, 4 ja 6 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ on sätestatud normid […]. Kõnealused normid ei ole aga piisavalt selged ega arusaadavad, et tagada vautšereid hõlmavate tehingute ühetaoline käsitamine maksustamisel, ning sellel on ebasoovitav mõju siseturu nõuetekohasele toimimisele."

„(4) Kõnealused normid peaksid hõlmama üksnes vautšereid, mida saab lunastada kaupade tarnimiseks või teenuste osutamiseks. Kõnealused normid ei peaks hõlmama aga selliseid instrumente, mis annavad omanikule õiguse saada kaupade või teenuste ostmisel allahindlust, kuid ei anna õigust selliseid kaupu või teenuseid saada."

„(6) Selleks et käibemaksu kogumise eesmärgil määrata selgelt kindlaks, mis on vautšer, ja eristada seda makseinstrumentidest, on vaja määratleda vautšerid, mis võivad esineda nii füüsilisel kui ka elektroonilisel kujul, tunnistades nende olulisi omadusi, eelkõige vautšeriga seotud õiguste laadi ja vautšeri väljastaja kohustust aktsepteerida seda tasuna kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest."

7. Käibemaksudirektiivi VII jaotise pealkiri on „Maksustatav väärtus". Seal paiknev käibemaksudirektiivi artikkel 73 kehtestab põhimõttena:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused."

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 73a on eraldi sätestatud maksustatav väärtus mitmeotstarbelise vautšeri puhul:

„Ilma et see piiraks artikli 73 kohaldamist, peab mitmeotstarbelise vautšeriga seotud tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste puhul maksustatav väärtus olema võrdne vautšeri eest makstud tasuga või selle tasu kohta teabe puudumisel mitmeotstarbelisel vautšeril või seotud dokumentides märgitud rahalise väärtusega, millest lahutatakse tarnitud kaupade või osutatud teenustega seotud käibemaksusumma."

B. Rootsi õigus

9. Rootsis võeti käibemaksudirektiiv riigisisesesse õigusesse üle käibemaksuseadusega (2023:200) (mervärdesskattelagen 2023:200).

10. Selle seaduse 2. peatüki § 26 kohaselt on vautšer instrument, mille puhul on kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust mh tarnitavate kaupade eest. Tarnitavad kaubad või potentsiaalsete tarnijate andmed peavad olema märgitud kas instrumendil või sellega seotud dokumentides, mis sisaldavad instrumendi kasutamise tingimusi. Peatüki 2 §-s 27 on täpsustatud, mis on üheotstarbeline vautšer ja mitmeotstarbeline vautšer. Selle seaduse 5. peatüki §-d 40–44 ja 8. peatüki §-d 2–4 sisaldavad sätteid, mis on identsed käibemaksudirektiivi artiklitega 30b, 73 ja 73a.

III. Faktilised asjaolud

11. Lyko Operations AB (edaspidi „Lyko") müüb juuksehooldus- ja ilutooteid nii füüsilistes poodides kui ka veebipoes. Lyko kavatseb luua püsikliendiprogrammi ja taotles Rootsi maksuõiguse komisjonilt (Skatterättsnämnden) siduvat eelotsust, et selgitada välja, kuidas seda programmi tuleks käibemaksuga maksustamise seisukohast käsitada.

12. Taotluse kohaselt võivad Lyko kliendid (kes kõik on eraisikud) püsikliendiprogrammiga liituda ilma lisakuludeta. Programmis saavad kliendid iga tavaostu eest punkte, mida nad võivad edaspidi – st hilisema ostu korral – lunastada ettevõtja „punktipoes" pakutavate kaupade soetamiseks. Punkte saab lunastada ainult seoses uue tavaostuga. „Punktipoe" tootevalik koosneb tavapärasesse tootevalikusse kuuluvatest toodetest. Tooted on peamiselt väikese väärtusega, kuid nende suhtes kohaldatakse erinevaid käibemaksumäärasid.

13. Igale tootele määratakse hind punktides ja kavandatud hinnakujunduse kohaselt on klientidel võimalik soetada „punktipoest" tooteid väärtuses, mis vastab ligikaudu 2–10%-le nende algsest ostust. Iga lunastatud punkt seotakse antud kuul tehtud ostudega, mille eest klient sai punkte, ja kõigepealt kasutatakse alati ära vanemad punktid. Punkte ei saa rahaks vahetada ega raha eest osta. Punktid on isiklikud ja neid ei saa kellelegi teisele üle kanda. Samuti ei saa „punktipoes" pakutavate kaupade eest maksta punktide ja raha kombinatsiooniga. Kui saadud punkte ei kasutata ära kahe aasta jooksul, lähevad need kaotsi.

14. Püsikliendiprogrammis saadud punktidega kaasneb Lyko kohustus tarnida kliendile kaupu, kui klient on omandanud piisava arvu punkte ja soovib neid järgmise ostu korral kasutada. Punktide kasutamise üksikasjalikud tingimused tehakse teatavaks klientidele, kes otsustavad programmis osaleda.

15. Lyko küsis, kas see püsikliendiprogramm tähendab, et ta annab oma klientidele punktidega (mitmeotstarbelisi) vautšereid. Jaatava vastuse korral soovis ta teada ka seda, kuidas tuleks arvutada maksustatav väärtus, kui punktid lunastatakse „punktipoes" kauba eest, kuna klient ei tee konkreetselt vautšeri eest mingit makset ja sellele ei omistata rahalist väärtust. Need kaks küsimust puudutavad olukordi, kus Lyko tarnib nii algse tehingu kui ka punktide lunastamise tulemusena Rootsi klientidele kaupu Rootsis.

16. Maksuõiguse komisjon vastas neile küsimustele nii, et see püsikliendiprogramm ei tähenda, et Lyko väljastab oma klientidele vautšereid. Vautšeri näol on tegemist tõendiga selle kohta, et vautšeri omanik on teinud ettemakse näiteks kaubatarne eest. Püsikliendiprogrammi punktidel ei ole kindlat rahalist väärtust.

17. Nii Skatteverket (Rootsi maksuamet) kui ka Lyko esitasid maksuõiguse komisjoni siduva eelotsuse peale edasikaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kusjuures maksuamet palub see õigeks lugeda. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses rõhutab maksuamet, et punktid ei kujuta endast vautšerit, millel on kindel väärtus ja mida saab üle anda, vaid üksnes kliendile antud võimalust valida endale lisaks veel üks toode, pärast seda kui ta on ostnud muud tooted teatud summa eest.

18. Lyko on seevastu seisukohal, et punktid vastavad kõigile käibemaksudirektiivi artiklis 30a sätestatud nõuetele ja seega on nende näol tegemist vautšeritega hoolimata sellest, et kliendid ei ole punktide eest eraldi maksnud. Kui püsikliendiprogrammis osalevad kliendid teevad ostu, saavad nad makstud tasu eest nii valitud toote kui ka punktid (tasu).

IV. Eelotsusemenetlus

19. Högsta förvaltningsdomstolenil (Rootsi kõrgeim halduskohus) on tekkinud eelkõige küsimus, kas selleks, et tegemist oleks vautšeriga käibemaksudirektiivi tähenduses, on vajalik, et kliendid oleks punktide eest maksnud ja et punktidel oleks kindel rahaline väärtus. Neil asjaoludel otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kaks järgmist küsimust:

„1. Kas selline punktide vormis instrument, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutab endast vautšerit käibemaksudirektiivi artikli 30a tähenduses, kui punktid antakse püsikliendiprogrammis, milles klient, kes ostab kaupu, saab punkte vastavalt oma ostude mahule ja omandab õiguse kasutada neid punkte müüja tootevalikusse kuuluvate täiendavate kaupade soetamiseks edaspidise ostu sooritamisel?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kuidas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 73a alusel määrata kindlaks maksustatav väärtus, kui punkte kasutatakse müüjalt kauba soetamiseks?"

20. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Lyko, Rootsi maksuamet, Belgia Kuningriik ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt kohtuistungit mitte korraldada.

V. Õiguslik hinnang

A. Kuidas tuleb eelotsuse küsimusi mõista

21. Käesolev eelotsusetaotlus põhineb taotlusel, et maksuamet teeks siduva eelotsuse. Selles soovib Lyko teada, kuidas tuleks kavandatavat püsikliendiprogrammi käibemaksuga maksustamise seisukohast käsitada. Vaidluse all on eelkõige küsimus, kas punktide lunastamist tuleb pidada juba vautšeri väljastamiseks. Kahjuks ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus, milles seisnevad erinevad tagajärjed käibemaksuga maksustamise seisukohast olukorras, kus lähtutakse vautšerist, ja olukorras, kus seda ei tehta. See muudaks Euroopa Kohtul eelotsuse küsimuste mõistmise tunduvalt lihtsamaks ja ta ei peaks juurdlema, kas esitatud küsimused on vaidluse lahendamiseks asjakohased.

22. Kui ma õigesti aru saan, on küsimus, millele tuleb käesoleval juhul tegelikult vastata, see, kuidas tuleb käibemaksuga maksustamise seisukohast käsitada *lunastamata jäetud punkte*. Seda võib olenevalt vautšeri olemasolust käsitada erinevalt. Pärast käibemaksudirektiivi muutmist vautšereid käsitleva direktiiviga maksustatakse „ettemakse" mitmeotstarbelise vautšeri eest (erinevalt üheotstarbelisest vautšerist) alles siis, kui vautšer lunastatakse. Kui see jäetakse lunastamata, ei maksustata seda summat käibemaksuga. Seetõttu on kõikidel ettevõtjatel pigem huvi vältida üheotstarbelisi vautšereid. Seda eesmärki saab suhteliselt lihtsalt saavutada,[6] kui väljastatakse vautšer, mida saab kasutada erineva maksumääraga toodete jaoks. Nii on see ka käesolevas asjas punktide puhul.

23. Kui punkte tuleb käsitada mitmeotstarbelise vautšerina, siis ei peaks tasu, mis vastab neile kasutamata punktidele, põhimõtteliselt maksustama. Kui aga punkte tuleb seevastu pidada üksnes teatud tüüpi hinnaalanduste süsteemiks, siis on neil mõju maksu alandamisele alles siis, kui ja juhul kui need lunastatakse. Seda seetõttu, et siis kuuluks kaupade esmasel ostmisel käibemaks täielikult tasumisele ja alles punktide lunastamisel ostetaks tooteid soodushinnaga, mis viiks siis ka maksu vähendamiseni. See selgitaks Lyko huvi vautšeri mõiste laia tõlgendamise vastu ning tema soovi käsitada oma püsikliendiprogrammi punkte mitmeotstarbelise vautšerina.

[6] Õiguskirjanduses on esitatud sellised seisukohad: „However, the good news for taxable persons is that an SPV (single-purpose voucher) can easily be turned into an MPV (multi-purpose voucher) by adding an element of uncertainty to the VAT treatment of the (potential) supplies envisaged. By turning an SPV into an MPV, taxable persons can at the very last obtain a cash flow advantage and potentially a true saving if the MPV is not redeemed." – Terra, B. J. M., ja Terra, E. T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers", *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, lk 27 (34).
Üheotstarbelisi vautšereid praktikas võimaluse korral välditakse. Vt ainult: Wille, P., „New VAT Rules for Vouchers", *International VAT Monitor 2019*, lk 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems."

B. Esimene eelotsuse küsimus

24. Esimene küsimus puudutab vautšeri määratlemist käibemaksudirektiivi artikli 30a tähenduses. Siinkohal tuleb selgitada, kas kliendi poolt punktide omandamist saab käsitada vautšeri väljastamisena, isegi kui nende punktidega ostetava kauba ese ega väärtus ei ole punktide omandamise ajal teada.

25. Vautšeri mõiste määratlus käibemaksudirektiivi artikli 30a punktis 1 sisaldab kahte kumulatiivset tingimust. Esiteks peab kas tarnitav kaup või selle potentsiaalne tarnija tulenema vautšerist või selle tingimustest. Teiseks peab olema kehtestatud *kohustus* võtta punktid vastu tasuna kauba tarnimise *eest*. Viimane tingimus eristab vautšerit „pelgast" hinnaalandusest, mis vautšereid käsitleva direktiivi põhjenduse 4 kohaselt ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 30a kohaldamisalasse (vt selle kohta allpool punkt 1).

26. Siiski leiavad mõned menetlusosalised, et vautšer saab olla vaid midagi sellist, mis on omandatud kindla väärtuse eest, mida vautšer tõendab. Punktide puhul see aga nii ei ole. Sellega seoses tuleb uurida, kas vautšeril konkreetse väärtuse märkimine on kirjutamata tingimus, või piisab sellest, et punktid omandatakse tasu eest tehtud tehingu raames ja nende konkreetne väärtus selgub alles nende lunastamise ajal (vt selle kohta allpool punkt 2).

27. Lõppkokkuvõttes näib mulle, et kogu küsimus taandub siiski sellele, kuidas tuleb maksustamise seisukohast õigesti käsitada lunastamata jäetud punkte. See võib mitmeotstarbelise vautšeri puhul, mis väljendab teatavat väärtust, ja mitmeotstarbelise vautšeri puhul, mis väljendab üksnes kindlaksmääratavat väärtust, olla minu arvates täiesti erinev. Selleks ei pea vautšeri määratlust laiendama kirjutamata tingimusega (vt selle kohta allpool punkt 3).

1. Kirjapandud tingimused: konkreetsed andmed ja kohustus võtta punktid vastu tasuna

28. Selleks et väljastatud punkte saaks käsitada vautšerina käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses, peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust.[7] Esiteks peab tarnitav kaup või selle potentsiaalne tarnija tulenema vautšerist või selle tingimustest. Näib, et käesoleval juhul on see nii. Punktide kasutamise täpsemad tingimused tehakse – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – klientidele, kes otsustavad programmis osaleda, teatavaks. Seega näib, et see tingimus on täidetud. Nagu komisjon õigesti märgib, see eelotsusetaotlusest siiski täielikult ei nähtu.

29. Teiseks peab püsikliendiprogramm tekitama kohustuse võtta vastu punktid tasuna kauba tarnimise eest. Välja arvatud Rootsi maksuamet, on kõik menetlusosalised (st komisjon, Lyko ja Belgia) seisukohal, et see tingimus on täidetud. See ei leia minu arvates siiski kinnitust, nagu Rootsi maksuamet oma seisukohas õigesti märgib. Vautšereid tuleb nimelt eristada hinnaalanduse instrumentidest, mis just ei kuulu direktiivi artikli 30a kohaldamisalasse (vt selle kohta vautšereid käsitleva direktiivi põhjendus 4).

30. Hinnaalanduse instrumendid ei kohusta kedagi vautšeri esitamisel kaupa tarnima, vaid üksnes tegema hinnaalandust, kui klient kohustub kaupa ostma. Need instrumendid on stimuleeriv element, mille eesmärk on viia *edaspidise* tasulise tehinguni, kuna need muudavad selle soodustuse (hinnasoodustus või kauba hinnaalandus) tõttu odavamaks. Siiski sõltuvad need

[7] 28. aprilli 2022. aasta kohtuotsus DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, punktid 20 ja 21). Üheotstarbeliste vautšerite kohta vt: 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Finanzamt O (üheotstarbelised vautšerid) (C-68/23, EU:C:2024:342, punkt 36).

iseseisvusetuna mõnest muust tehingust, mille suhtes soodustust rakendatakse. Seevastu sisaldavad käibemaksudirektiivi artikliga 30a hõlmatud vautšerid üksnes kliendi initsiatiivist lähtuvat iseseisvat kohustust võtta need vastu tasuna (või juhul, kui vautšeri väärtus ei ole piisav, kliendi valikul ka osana tasust) kauba tarnimise eest. Otsustava tähtsusega on, et vautšerit saab selle omanik iseseisvalt kasutada tasuna kaubatarne või teenuse osutamise eest.

31. Käesoleval juhul ei ole see nii. Lykolt kogutud punktid ei anna kliendile õigust (ega tekita seega ka Lykole kohustust) kasutada neid *tasuna kauba tarnimise eest* (või neid vastu võtta). Lyko just nimelt ei ole – kui ma faktilistest asjaoludest õigesti aru saan – kohustatud tarnima punktide alusel boonuskaupu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib esimeses küsimuses sõnaselgelt, et püsikliendiprogramm on üles ehitatud nii, et klient saab punkte kasutada ainult *edaspidise ostu sooritamisel*, et saada selle ostu käigus muid esemeid Lyko kaubavalikust.

32. Sellega ei tekita punktid aga *tarnija kohustust* tarnida kaupa, vaid neid saab kasutada ainult *kliendi* (täiendava) *kohustuse* puhul teha (edaspidine) ost. Alles selle ostu käigus saab siis punktide eest osta veel ühe kauba (boonuskaup). *Tarnija kohustus* on aga vajalik, et üldse oleks olemas vautšer. Ainult siis saab nt käibemaksudirektiivi artikli 30b punkti 1 kohaselt käsitada juba (üheotstarbelise) vautšeri üleandmist kauba tarnimisena. See tuleneb juba vautšeri määratlusest käibemaksudirektiivi artikli 30a punktis 1 ja on tingimus, millele peavad vastama kõik vautšerid, seega ka (mitmeotstarbelised) vautšerid.

33. Käesoleval juhul ei kohusta omandatud punktid – majanduslikust seisukohast – tarnima boonuskaupa, vaid need annavad kliendile „ainult" õiguse teha edaspidine ost „soodsamalt".[8] Punktide lunastamise tõttu muutub kliendi jaoks – teise ostu hind (kaup ja boonuskaup) jääb ju samaks – see teine ost valitud boonuskauba väärtuse võrra odavamaks. Veelgi selgem oleks see siis, kui punktid ei annaks teise ostu puhul õigust valida ka boonuskaupu, vaid osaliselt alandada ostuhinda.

34. Teisiti oleks see vaid juhul, kui punkte saaks olenemata edaspidisest ostust lunastada boonuskauba vastu. Siis oleksid käibemaksudirektiivi artikli 30a tingimused täidetud. Kuna see käesoleval juhul nii ei ole, ei kujuta punktid endast käesoleval juhul juba sel põhjusel vautšerit käibemaksudirektiivi tähenduses, vaid üksnes hinnaalandust.

2. Kirjutamata tingimus: kas vautšer väljendab konkreetset väärtust?

35. Oma seisukohtades rõhutavad eelkõige Belgia ja komisjon, et vautšeri näol on tegemist tõendiga selle kohta, et vautšeri omanik on teinud ettemakse nt kauba tarnimise eest. Püsikliendiprogrammi punktidel ei ole siiski kindlat rahalist väärtust. Sellega seoses lähtuvad mõlemad pooled veel ühest kirjutamata tingimusest, mille kohaselt peab vautšer olema tasu eest omandatud ja esindama juba väljastamisel *kindlat* väärtust.

36. Need argumendid ei ole minu arvates siiski veenvad. Esiteks ei ole see käesoleval juhul vajalik, sest ka ilma selle kirjutamata tingimuseta on tegemist üksnes hinnaalanduse instrumendiga ja mitte vautšeriga. Teiseks piiraks see kirjutamata tingimus käibemaksudirektiivi artiklite 30a ja 30b kohaldamisala ilma mõjuva põhjuseta.

[8] Analoogiline juba ka 27. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, punktid 12 ja 13).

37. On tõsi, et klassikalist vautšerit (rahaline vautšer) iseloomustab see, et isik maksab ette raha hiljem osutatava – osalt veel täpsustamata, osalt juba kindlaks määratud – tarne või muu teenuse eest, mida osutab maksukohustuslane. Siiski kehtestati käibemaksudirektiivi artiklid 30a ja 30b vautšereid käsitleva direktiivi põhjenduse 1 teise lause kohaselt just seetõttu, et varasemad sätted ei olnud „piisavalt selged ega arusaadavad", et „tagada vautšereid hõlmavate tehingute ühetaoline käsitamine maksustamisel, ning sellel on ebasoovitav mõju siseturu nõuetekohasele toimimisele." Taustaks oli ettevõtjate leidlikkus eri liikmesriikides, et kliente siduda ja stimuleerida neid edaspidiste ostude tegemiseks.

38. Kui vautšeri mõistet mõistetakse seetõttu väga kitsalt ja ainult klassikalises tähenduses, jääks selle direktiivi eesmärk suurel määral täitmata, sest siis oleksid kõigi muude (uuemate) instrumentide puhul taas määrava tähtsusega ülejäänud „ebapiisavalt selged ja mitte arusaadavad" sätted. See, et uute sätetega sooviti hõlmata ainult klassikalisi rahalisi vautšereid, ei näi mulle seetõttu usutav.

39. Nagu Lyko õigesti märgib, võib seega nüüd ka nn templikaart, mille alusel on pärast kümmet (templiga tõendatud) ostu üheteistkümnes ost tasuta, kujutada endast vautšerit üheteistkümnenda kauba tarnimiseks. Otsustava tähtsusega on „ainult" see, kas üheteistkümnes kaup tuleb tarnida iseseisvalt või on see võimalik alles koos üheteistkümnenda ostuga (osta kaks, maksa ühe eest). Viimati nimetatu oleks siis üksnes soodustus üheteistkümnendalt ostult.

40. Vautšereid käsitleva direktiivi põhjendus 6 kinnitab seda järeldust. Selle kohaselt on vaja määratleda vautšerid, tunnistades nende olulisi omadusi, eelkõige vautšeriga seotud õiguste laadi ja vautšeri väljastaja kohustust aktsepteerida seda tasuna kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest. Seda, et vautšer peaks juba selle koostamise ajal kajastama teatud kindlat rahalist väärtust, ei ole seal ega käibemaksudirektiivi artikli 30a punktis 1 mainitud.

41. Sellele vastavalt on Euroopa Kohus muu hulgas juba otsustanud, et ainult artiklis 30a nimetatud kriteeriumid on vautšeri liigitamisel määrava tähtsusega.[9] Juba see välistab tegelikult muud kirjutamata kriteeriumid.

42. Seega ei ole niivõrd oluline mitte see, kas käesolevas vaidluses kõne all olevad punktid sarnanevad klassikaliste vautšeritega, vaid see, kas käibemaksudirektiivi artikli 30a tingimused on täidetud. See artikkel ei nõua aga, et vautšer oleks omandatud üksnes raha eest ja esindaks algusest saadik kindlat väärtust. Piisab sellest, et vautšerit saab kasutada tasuna mõne muu kaubatarne või teenuse eest kolmanda isiku juures ning vautšeril (või sellega seotud dokumentides) on märgitud tarnitav kaup või potentsiaalne tarnija.

43. Esimese ostuga omandatud punktidel on nii omandamise ajal kui ka lunastamisel rahaline väärtus. Omandamisel seotakse punktid esimese ostu hinnaga ja seega omandab klient need – nagu Lyko oma seisukohas õigesti märgib – (tasu eest) samal ajal koos ostetud kaupadega. Seda, et need punktid kliendile tasuta arvele kantakse, ei saa käibest olenevate punktide puhul tõsiselt väita. Erinevalt Belgia seisukohast ei muuda seda olukorda asjaolu, et teised kliendid, kes püsikliendiprogrammis ei osale, maksaksid kaupade eest sama hinda.

[9] 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Finanzamt O (üheotstarbelised vautšerid) (C-68/23, EU:C:2024:342, punkt 55).

44. Seda seetõttu, et väljaspool isiklikke lähedussuhteid eeldatakse, et ükski ettevõtja ei kingi midagi võõrastele kolmandatele isikutele. Iga „kingituse" eest on kas eelnevalt tasutud või tasutakse selle eest tagantjärele, kuna ettevõtja on seda hinnakujunduses juba arvesse võtnud. Eriti selgelt tuleb see esile käibest olenevate punktide puhul, sest nende punktide eest tasutakse selle ostu kaudu, mis vastava käibe tekitab, millega need punktid on seotud.

45. Just käibest olenevate punktide puhul „tasuta omandatud" punktidest rääkimine on eluvõõras ega vasta majanduslikule tegelikkusele. Keegi ei tule ka mõttele pidada reklaamikampaania puhul (osta kolm purki, maksa ainult kahe eest) kolmandat purki kingituseks või tasuta tarneks. Kõik purgid on omandatud tasu eest, lihtsalt see klient (kes ostis kolm purki) maksis iga purgi eest 33,33% vähem kui teine klient, kes ostis ainult ühe või kaks purki.

46. Euroopa Kohtu võimalik et vastupidine otsus kohtuasjas Kuwait Petroleum [10] ei ole käesoleval juhul asjakohane. Selles otsuses leidis Euroopa Kohus, et asjaolu, et vautšereid nimetati kingituseks ja nende vastuvõtmine klientide poolt oli jäetud nende otsustada, on otsustava tähtsusega. Käesoleval juhul saavad punkte aga ainult need isikud, kes osalevad püsikliendiprogrammis (või jäädes purkide näite juurde: ostavad teadlikult kolm purki). Punktide andmine toimub nende puhul käibe alusel ja neid punkte ei nimetata õigesti ka kingituseks. Selles mõttes on tegemist teistsuguse faktilise olukorraga. Püsikliendiprogrammis osalevad kliendid maksavad nii kaupade eest (esmane tasu) kui ka saadud punktide eest (teisene tasu). Juba omandamise ajal sümboliseerivad need punktid seega tasu eest omandatud väärtust (mis ei ole aga sel ajal veel kindlaks tehtud).

47. Punktide lunastamisel sümboliseerivad need siis väärtust, mis on nüüd koguni kindel. See väärtus on kuni selle ajani siiski muutlik (Lyko andmetel jääb see kahe ja kümne protsendi vahele eelnevast käibest) ja oleneb teise ostu puhul valitud boonuskaubast. Seetõttu ei saa väita, et punktid ei väljenda mingit väärtust, vaid need väljendavad väärtust, mis avaldub alles hiljem, kuna see oleneb valitud boonuskaubast ja mida kuni selle ajani ei väljendata rahas, vaid punktides. Seega ei ole tegemist kindla, vaid kindlaksmääratava väärtusega.

48. Punktide (kui tasu boonuskauba tarnimise eest) väärtuse muutlikkus või sellega seotud teadmatus ei ole käibemaksuõiguse seisukohast siiski tähtis. Nagu ma juba mujal olen selgitanud, [11] ei sea ebakindlus seoses tasu suurusega kahtluse alla selle olemust tasuna kaubatarne või muu teenuse eest. Ainus Euroopa Kohtu otsus (kohtuasi Baštová [12]), mille alusel võiks ehk teha teistsuguse järelduse, ei ole esiteks käesoleval juhul asjakohane (see puudutas küsimust, kas hobuste võiduajamise võitja oli teinud tehingu võiduajamise võidu näol, mida õigesti eitati). Teiseks ei saa seda otsust täpsemal vaatlusel ka nii laialt tõlgendada. [13]

[10] 27. aprilli 1999. aasta kohtuotsus (C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 30 jj).

[11] Minu ettepanek kohtuasjas Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, punktid 49 ja 50).

[12] 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 36).

[13] Nii juba minu ettepanek kohtuasjas Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, punkt 62 jj).

49. Vastupidi sellele nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 73, et maksustatavaks väärtuseks on kõik *tasuna käsitatav*. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei pea tasu olema rahas,[14] vaid seda peab üksnes saama väljendada rahas.[15] See peaks kehtima esemelise vautšeri kohta, millega kaasneb kohustus anda selle omanikule üle seal nimetatud (või määratletav) kaup.

50. Lõppkokkuvõttes kinnitab seda ka vautšereid käsitleva direktiiviga hiljuti lisatud käibemaksudirektiivi artikkel 73a, mis sätestab teatavad erinormid mitmeotstarbeliste vautšerite maksustatava väärtuse määramiseks. Need erinormid sätestab artikkel 73a aga sõnaselgelt, „ilma et see piiraks käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaldamist".

51. Kui aga käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on piisav, et tasu (käesoleval juhul vautšeri) väärtust saab väljendada rahas, siis on artikli 73 alusel ka piisav, et punktide (kui tasu) väärtust saab tarnimise ajal kindlaks määrata. Kuna sel ajal on boonuskauba väärtus kindel, on kindel ka punktide väärtus, et määrata artikli 73 alusel maksustatav väärtus. See on siis sõnaselgelt piisav ka artikli 73a kohaselt („ilma et see piiraks artikli 73 kohaldamist").

52. Järelikult ei saa vastupidi komisjoni seisukohale käibemaksudirektiivi artikli 73a sõnastusest järeldada, et vautšeriga on tegemist üksnes siis, kui vautšeri väärtus on vautšeri väljastamisel väljendatud kindla hinnaga. Pigem on (mitmeotstarbelise) vautšeriga tegemist ka siis, kui selle alusel antakse veel kindlaksmääramata boonuskaupu ja boonuskauba väärtus määratakse kindlaks alles siis, kui klient valib boonuskauba.

53. See, et tarnitava kauba täpne sisu ei ole kuni selle ajani veel teada, ei ole samuti tähtis, kuna mitmeotstarbelist vautšerit käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses iseloomustab just selline teadmatus. Seda teadmatust aktsepteeritakse (ja võib probleemideta aktsepteerida), kuna käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga alles nende kaupade tegelik üleandmine, mille eest kaupade tarnija võtab mitmeotstarbelise vautšeri vastu tasuna. Hiljemalt sel ajal on kindlaks määratud nii kaup kui ka selle väärtus ning seega ka vautšeri väärtus. Seevastu ei maksustata selle mitmeotstarbelise vautšeri mis tahes varasemat üleandmist (ja ka väljastamist) käibemaksuga, mistõttu ei ole kõne all olev teadmatus tähtis.

54. Järelikult tuleks käesoleval juhul käsitada punke, kui need annavad iseseisva õiguse kindlaksmääratavale boonuskaubale, vautšerina. Kui boonuskaup ei ole veel teada (ja seetõttu ei saa nt õiget maksumäära kindlaks teha), on tegemist mitmeotstarbelise vautšeriga, mille väljastamine ei vii veel käibemaksuõigusest tulenevate tagajärgedeni. Alles punktide lunastamine kujutaks endast (boonuskauba) tarnimist tasu eest (vautšeri kujul). Selle lunastamise käigus selguks vautšeri väärtus ja selle saaks kindlaks määrata valitud boonuskauba alusel. Lunastamisega kaasneks siis boonuskauba tarnimise maksustamine. Sellega seoses vähendaks see lunastamine siis (alles) selle ostu maksustatavat väärtust, mille käigus punktid ühtlasi saadi.

3. Lunastamata jäetud punktide käsitamine

55. See tulemus ei võimalda siiski veel otsustada, kuidas peaks Lyko käsitama lunastamata jäetud punkte, kui neid punkte tuleks pidada vautšeriks.

[14] Sõnaselgelt 8. mai 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (omakapitali sissemakse vastutasu) (C-241/23, EU:C:2024:392, punkt 22), sarnane ka 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 36).

[15] 8. mai 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (omakapitali sissemakse vastutasu)) (C-241/23, EU:C:2024:392, punkt 23); 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A (C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 35); 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 36) ning 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 23).

56. Tavalise mitmeotstarbelise vautšeri puhul, mis omandatakse tasu eest ja mis väljendab kindlat hinda, kuid mida kunagi ei lunastata, viib käibemaksudirektiivi artikkel 30b tagajärjeni, et see jäetakse käibemaksuga üldse maksustamata. See on loogiline, kuna kliendil on küll rahalised kulutused, kuid ühtegi tehingut ei tehta. Pelk võimalus vautšerit kasutada ei olnud direktiivi andja arvates ilmselt piisav, et käsitada seda maksustatava tehinguga.

57. Soodustus esimeselt või teiselt ostult viiks seevastu madalama maksumäära kohaldamiseni ainult siis, kui seda ka kasutataks. See on loogiline, sest kuni soodustuse kasutamiseni on klient tasunud kindla summa kaubatarne või muu teenuse osutamise eest ning maksukohustuslane on saanud selle eest kindla summa.

58. Mitmeotstarbeline vautšer, mis ei esinda kindlat, vaid üksnes kindlaksmääratavat väärtust, paikneb kindla mitmeotstarbelise vautšeri ja soodustuse vahel. Asjakohane käibemaksuga maksustamine on siiski võimalik ilma vautšeri mõistet piiramata.

59. Seda seetõttu, et mitmeotstarbeline vautšer, mis ei esinda kindlat, vaid ainult kindlaksmääratavat väärtust, saab ka käibemaksudirektiivi artiklite 30a ja 30b kohaselt viia käibemaksuõigusest tulenevate tagajärgedeni alles siis, kui see kindlaksmääratav väärtus muutub konkreetseks. Kui see toimub alles punktide lunastamisel, siis ei ole sellel vautšeril kuni selle ajani mingit mõju, ka mitte esimese ostu maksustatavale väärtusele.

60. Seetõttu jääb juhul, kui punktid jäetakse lunastamata, esimese ostu maksustatav väärtus nii müüja seisukohast – kes on saanud kaupade eest kindla summa – kui ka kliendi seisukohast – kes on tasunud saadud kaupade eest kindla summa – muutmatuks ja tuleb täies ulatuses maksustada. Selle maksustatava väärtuse jaotamine (maksustatud ossa kaupade puhul ja maksustamata ossa vautšeri puhul) ei tule vautšeri väljastamisel, millel on ainult kindlaksmääratav väärtus (erinevalt mitmeotstarbelise vautšeri väljastamisest, millel on kindel väärtus) kõne alla, kuna vautšeri kindlaksmääratavat väärtust ei saa ilma selle lunastamiseta kindlaks teha.

61. Sama kehtiks ka juhul, kui punkte ei käsitataks vautšerina. Siis oleksid punktid vaid võimalus saada teatud laadi hinnaalandust, millel on maksustamise seisukohast mõju alles siis, kui seda hinnaalandust kasutatakse. See oleks aga nii alles teise ostu puhul.

62. Viimati nimetatu nähtub selgelt käibemaksudirektiivi artiklist 79, mille kohaselt ei arvata *tehtud* soodustusi käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka. Punktid ise ei ole aga veel tehtud soodustus, vaid üksnes soodustuse tegemise võimalus. Hinna alandamine pärast tehingu (käesoleval juhul esimese ostu) tegemist viib küll käibemaksudirektiivi artikli 90 kohaselt maksustatava väärtuse vähenemiseni, eeldab aga ka hinnaalanduse tegemist. See toimuks alles punktide lunastamisega, seega boonuskauba saamisega.[16]

C. Teine eelotsuse küsimus

63. Kuna esimesele küsimusele antud vastusest nähtub, et käesoleval juhul ei kujuta endast punktide andmine, mida saab alles edaspidise ostu käigus boonuskauba vastu lunastada, vautšerit käibemaksudirektiivi artikli 30a tähenduses, vaid seda tuleks pigem käsitada pelgalt hinnaalanduse tegemisena, ei ole teisele küsimusele enam vaja vastata.

[16] Analoogiline Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 16. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus V R 42/17, *BFHE* 268, 287, *BStBl.* II 2020, 361 veel liidu varasema õiguskorra kohta.

VI. Ettepanek

64. Seetõttu teen ettepaneku vastata Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Punktide andmine püsikliendiprogrammis, mis on üles ehitatud nii, et klient, kes ostab kaupu, saab punkte olenevalt ostusummast ja seejärel on tal tulevase ostu käigus õigus neid punkte kasutada, et saada veel muid kaupu müüja kaubavalikust, ei kujuta endast vautšerit direktiivi 2006/112 artikli 30a tähenduses. Puudub (iseseisev) kohustus võtta neid punkte vastu tasuna kauba tarnimise eest. Seetõttu kujutab selline punktisüsteem endast üksnes hinnaalanduse tegemist tulevase ostu puhul.