Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
TAMARA ĆAPETA
esitatud 24. veebruaril 2022[1]

Kohtuasi C-637/20

Skatteverket
versus
DSAB Destination Stockholm AB

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

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksustatavad tehingud – *City card* – Direktiiv (EL) 2016/1065 – Vautšeri mõiste

I. Sissejuhatus

1. Erinevat liiki vautšerid on tänapäeval turul väga levinud (näiteks kinkekaardid ja ettemaksekaardid, mida saab kasutada erinevates kauplustes). Kuigi neid on tarbijatel suhteliselt lihtne kasutada, kujutavad vautšerid endast siiski keerulisi instrumente käibemaksuga maksustamise kontekstis.[2] Seepärast võttis liidu seadusandja 2016. aastal vastu[3] direktiivi 2006/112/EÜ[4] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) muudatused, mille eesmärk on selgitada käibemaksu kohaldamist vautšerite suhtes.[5] Käesolevas kohtuasjas palutakse Euroopa Kohtul täpsustada neid seadusandlikke selgitusi.

2. Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) soovib oma eelotsusetaotluses selgitada käibemaksudirektiivi artiklis 30a sätestatud mõiste „vautšer“ tähendust. See peaks võimaldama kõnealusel kohtul otsustada Stockholmi linna külastajatele pakutava *city card*'i maksustamise üle.

II. Õiguslik raamistik

3. Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ[6] tunnistati käibemaksudirektiiviga alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks.

[1] Algkeel: inglise.

[2] Nagu nähtub kohtuasjas GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63) minu 27. jaanuaril 2022 esitatud ettepanekust.

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

[4] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

[5] Vt selle kohta 2016. aasta direktiivi põhjendused 1, 3 ja 8.

[6] 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

4. Käibemaksudirektiivi kohaldamisala on sätestatud selle artikli 2 lõikes 1. Kõnealuse artikli lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ määratletud kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“, samas kui kõnealuse direktiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt on „teenuste osutamine“ defineeritud kui „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne“.

6. Käibemaksudirektiivi artikli 30a lõikes 1 osutab „vautšer“ instrumendile, 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.

7. Kõnealuse direktiivi artikli 30a lõike 2 kohaselt on „üheotstarbeline vautšer“ selline vautšer, mille puhul vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada. Seevastu on sama direktiivi artikli 30a lõikes 3 sätestatud, et „mitmeotstarbeline vautšer“ on muu vautšer kui üheotstarbeline vautšer.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 30b lõikes 2 on kehtestatud, et 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. Artikli 30b lõike 2 teises lõigus rõhutatakse, et „kui mitmeotstarbelise vautšeri annab üle muu maksukohustuslane kui maksukohustuslane, kes teeb esimese lõigu kohaselt käibemaksuga maksustatava tehingu, maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuste osutamine, mida on võimalik kindlaks teha, näiteks turustus- või müügiedendusteenused“.

9. Käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt 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.

10. Selle direktiivi artiklis 73a on sätestatud, et 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.

11. Käibemaksudirektiivi artiklid 30a, 30b ja 73a lisati 2016. aasta direktiiviga. Kõnealuse direktiivi asjakohased põhjendused on järgmised:

„1. [Käibemaksudirektiivis] on sätestatud normid kaupade tarnimise ja teenuste osutamise aja ja koha, maksustatava väärtuse, käibemaksu sissenõutavuse ja mahaarvamisõiguse kohta. 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.

2. 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, tuleb kehtestada konkreetsed normid vautšerite käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel.

3. Võttes arvesse 1. jaanuarist 2015 kohaldatavaid telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise kohta puudutavaid uusi norme, on vaja ühtset lahendust vautšerite jaoks, et vältida erinevusi liikmesriikidevaheliste vautšerite käsitamisel. Seetõttu on äärmiselt oluline kehtestada normid, et selgitada vautšerite käsitamist käibemaksuga maksustamisel.

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.

5. Vautšereid käsitlevad sätted ei tohiks kaasa tuua muudatusi sõidupiletite, kino- ja muuseumipiletite, postmarkide või muu sarnase käibemaksuga maksustamises.

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.“

III. Asjaolud, põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

12. Põhikohtuasja kaebaja DSAB Destination Stockholm väljastab ja müüb Stockholmi (Rootsi) külastajatele nn *city card*'e.

13. Eelotsusetaotluse kohaselt annab see kaart kaardiomanikele õiguse külastada ligi 60 atraktsiooni, nagu vaatamisväärsused ja muuseumid, piiratud aja jooksul ja teatud väärtuse piires. Kaardiomanikel on ka piiramatu juurdepääs transporditeenustele kaardi kehtivusaja jooksul, samuti võimalus liituda Hop-on-Hop-offi busside või laevade pakutavate ekskursioonidega.

14. Kaardiga hõlmatud teenused on kas maksustatavad erinevate maksumäärade alusel või maksuvabad. Kaardiomanik kasutab kaarti, esitades selle lihtsalt spetsiaalsele kaardilugejale, ilma et ta peaks midagi juurde maksma. Vastavalt kaardi väljastajaga sõlmitud lepingule saab teenuseosutaja kaardi väljastajalt tasu iga sissemakse või kasutamiskorra eest. Kui jätta kõrvale transporditeenused, mida saab kasutada piiramatult, ei ole teenuseosutaja muude teenuste korral kohustatud kaardiomanikku rohkem kui üks kord vastu võtma. Väljastaja ei taga minimaalset külastajate arvu. Kui väärtuslimiit on saavutatud, kaotab kaart kehtivuse.

15. Stockholmi *city card*'il on erinevad versioonid koos erinevate kehtivusaegade ja väärtuspiirangutega. Täiskasvanu 24-tunnise kehtivusajaga kaart maksab 669 Rootsi krooni (ligikaudu 65 eurot). Kehtivusaja jooksul võib kaardiomanik kasutada kaarti kuni 1800 Rootsi krooni (ligikaudu 175 eurot) väärtuses teenuste eest tasumiseks. Kehtivusaeg algab kaardi esmakordsel kasutamisel ja kaarti tuleb kasutada ühe aasta jooksul pärast ostu sooritamist.

16. Põhikohtuasja kaebaja (DSAB Destination Stockholm) taotles Skatterättsnämndenilt (maksuõiguse komisjon, Rootsi) siduvat eelotsust, saamaks kinnitust, et selline *city card* kujutab endast mitmeotstarbelist vautšerit.

17. Maksuõiguse komisjon leidis siiski, et vastus on eitav. Nimelt järeldas komisjon vautšeri mõiste ja maksustatava väärtuse arvutamist käsitlevate sätete põhjal, et vautšeril peab olema teatav nimiväärtus või see peab olema seotud teatavate konkreetsete kaupade tarnimise või teenuste osutamisega. Kõnealuse komisjoni sõnul peab vautšeri alusel olema selge, mida selle eest võib saada, isegi kui mitmeotstarbelise vautšeri korral võib esineda ebaselgust näiteks seoses maksumäära või maksustamisriigiga.

18. Siduva eelotsusega seotud vaidlust Skatteverketi (maksuamet, Rootsi) ja DSAB Destination Stockholmi vahel menetleb praegu Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus).

19. Pooled on eelkõige eriarvamusel selles, kas *city card*'i tuleb üldse pidada vautšeriks. Ühelt poolt on maksuamet seisukohal, et kõnealune kaart ei ole vautšer, sest sellel on kõrge väärtuslimiit ja lühike kehtivusaeg, mistõttu on kindel, et keskmine tarbija ei kasuta kaarti täies ulatuses ära.

20. Teiselt poolt arvab DSAB Destination Stockholm, et kaarti saab pidada vautšeriks, sest teenuseosutajad on kohustatud seda vastu võtma.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib esiteks, et käibemaksudirektiivi kohaseid vautšereid käsitlevad sätted on suhteliselt uued ja neid kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2018 väljastatud vautšerite suhtes.[7] Teiseks selgitab kohus, et *city card*'ide käsitlemise küsimus oli ELi käibemaksukomitees arutlusel,[8] ent sellega seoses ei jõutud üksmeelele.[9] Lõpetuseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtul ei ole veel olnud võimalust võtta seisukohta, kuidas tuleb tõlgendada mõisteid „vautšer" ja „mitmeotstarbeline vautšer".

22. Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artiklit 30a tuleb tõlgendada nii, et selline kaart, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis annab kaardi omanikule õiguse saada teatavas kohas piiratud aja jooksul ja teatava väärtuse piires erinevaid teenuseid, kujutab endast vautšerit ja kas sellisel juhul on tegemist mitmeotstarbelise vautšeriga?"

[7] Põhikohtuasja pooled on ühiselt seisukohal ning eelotsusetaotlusest ei nähtu vastupidist, et küsimus puudutab linnakaartide kasutamist pärast 1. jaanuari 2019.

[8] Käibemaksudirektiivi artikli 398 lõikes 1 sätestatakse järgmist: „Käesolevaga moodustatakse käibemaksu nõuandekomitee, edaspidi „käibemaksukomitee"."

[9] Käibemaksukomitee, „VAT Treatment of „city cards"" („*City card*'ide käibemaksuga maksustamine"), teabedokument, 3. aprill 2019; töödokument nr 983, uued õigusaktid, 13. november 2019; töödokument nr 987, protokoll, 2. detsember 2019.

23. Kirjalikud seisukohad esitasid Euroopa Kohtule DSAB Destination Stockholm, maksuamet, Itaalia valitsus ja Euroopa Komisjon.

IV. Analüüs

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimesena juhiseid selle kohta, kuidas tõlgendada 2016. aasta direktiiviga käibemaksudirektiivi lisatud mõistet „vautšer“. See tõlgendus on vajalik selleks, et eelotsusetaotluse esitanud kohus saaks otsustada, kas Stockholm *city card* kuulub asjaomase mõiste kohaldamisalasse. Kui kaart on tõepoolest vautšer, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teisena selgitada mõistet „mitmeotstarbeline vautšer“.

25. Nendele küsimustele vastates toimin järgmiselt. Selleks et selgitada, miks küsimus üldse tekkis, vaatlen esmalt *city card*'ide käibemaksuga seotud varasemat käsitlust enne 2016. aasta direktiivi jõustumist. Järgmise sammuna uurin seadusandlikku konteksti ja sellest tulenevaid eeskirju, millega kehtestati käibemaksudirektiivi muudatused, et määrata kindlaks, mida mõistetakse vautšeri all. Viimasena vastan küsimusele, kas *city card*'id kvalifitseeruvad käibemaksu mõttes vautšeriteks.

A. City card'ide käibemaksuga maksustamine enne 2016. aasta direktiivi

26. Kuigi Euroopa Kohtult ei ole kunagi küsitud lahendit *city card*'ide käibemaksuga maksustamise kohta, ei tähenda see, et ei liikmesriikide maksuhaldurid ega kohtud ei oleks kohaldanud liidu õigust selliste kaartide käibemaksuga maksustamise suhtes. Kasutatud kirjanduses [10] ja käibemaksukomitee dokumentides [11] kirjeldatud juhtumiaruanded liikmesriigiti näitavad siiski, et liidu õigust on kohaldatud erinevalt.

27. Käibemaksukomitee aruannetest [12] tuleneb, et *city card*'e on käsitletud käibemaksu seisukohast peamiselt kolmel viisil. Esimese kohaselt on *city card*'id käibemaksust vabastatud. Väljastava organisatsiooni ja kaardiomaniku vaheline tehing vabastati käibemaksust kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 1 alusel (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt b), liigitades selle krediidi andmiseks. Kaardi väljastajate ja teenuseosutajate vaheline tehing oli samuti käibemaksust vabastatud, ent tuginedes kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 2 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt c), mis käsitleb maksetagatist. Isegi kui liikmesriigid käsitasid *city card*'iga tehtavaid tehinguid krediidi- ja maksetagatisena, oli neil kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punkti b kohaselt (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 1 punkt a) siiski võimalus lubada maksukohustuslastel valida, kas nad soovivad muidu käibemaksust vabastatud tehingud käibemaksuga maksustada. [13]

28. Seega näib, et maksuvabastus koos valikulise taasintegreerimisega maksustavate tehingute hulka on olnud esimene viis, kuidas *city card*'e on käibemaksuga maksustamise eesmärgil liigitatud. [14] Siinkohal nimetan seda võimalust „maksuvabastuse“ valikuvõimaluseks.

[10] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, *Intertax*, kd 45(2), 2017, lk 150.

[11] Käibemaksukomitee, „VAT Treatment of „city cards““ („*City card*'ide käibemaksuga maksustamine“), teabedokument, 3. aprill 2019.

[12] *Ibid.*

[13] Käibemaksukomitee, kümnenda kohtumise tulemusena koostatud suunised, 23.–24. oktoober 1980, XV/353/80, 1/2.

[14] Käibemaksukomitee, „VAT Treatment of „city cards““ („*City card*'ide käibemaksuga maksustamine“), teabedokument, 3. aprill 2019, lk 4.

29. Teise variandi puhul, mida nimetan „täieliku maksustamise“ valikuvõimaluseks, kohaldatakse *city card*'iga tehtavate tehingute suhtes käibemaksu. *City card*'i väljastaja peaks kaardi müügilt arvestama käibemaksu, mis põhineb kaardil osutatud täielikul nimiväärtusel.[15] Kaardi alusel osutatavad teenused on samuti käibemaksuga maksustatavad. On tõendeid, et eelotsusetaotluse esitanud kohus käsitles *city card*'e sellisel viisil oma kohtupraktikas[16] enne 2016. aasta direktiivi kohaldamist.[17] Käibemaksukomitee aruannetest nähtub, et praktikas on *city card*'e mõnes teises liikmesriigis selliselt liigitatud.[18]

30. Kolmanda valikuvõimaluse korral, mida nimetan „kasumimarginaali“ valikuvõimaluseks, on *city card*'iga sooritatavad tehingud samuti käibemaksuga maksustatavad. Sarnaselt teisele võimalusele arvestatakse käibemaksu ka linnakaardi väljastajalt, ent maksustatav väärtus ei ole mitte kaardi kogu nimiväärtus, vaid üksnes summa, mis jääb järele pärast tegelikkuses osutatud teenuste eest makstud väärtuse ehk nn kasumimarginaali mahaarvamist.[19] Täpsemalt öeldes, kui kaarti on kasutatud, kogub kaardi väljastanud organisatsioon teavet erinevatelt teenuseosutajatelt ja maksab tasu tegelikkuses osutatud teenuste eest. Selle tasu hulka kuulub käibemaks ja seda ei saa maha arvata. Pärast seda arvestab kaardi väljastaja käibemaksu kaardi eest saadud tasu ja tegelikult sooritatud tehingute eest makstud tasu vahesumma pealt.

31. Eespool öeldust tuleneb, et käibemaksu seisukohast on *city card*'e käsitletud vähemalt kolmel erineval viisil.

32. Kui *city card*'e käsitatakse vautšeritena, on üksnes kolmas ehk kasumimarginaali valikuvõimalus kohaldatav *city card*'ide käibemaksuga maksustamise nõuetekohase meetodina, vähemalt nende *city card*'ide puhul, mis on kavandatud mitmeotstarbeliste vautšeritena. Esimene ehk „käibemaksust vabastamise“ valikuvõimalus, mis samastab linnakaarte makseinstrumentidega, oleks vastuolus 2016. aasta direktiivi eesmärgiga, mille kohaselt tuleb vautšereid makseinstrumentidest paremini eristada, nagu on märgitud ka selle direktiivi põhjenduses 6.[20] Teine ehk „täieliku maksustamise“ valikuvõimalus ei oleks kooskõlas vautšerite suhtes kohaldatava maksustamiskorraga, sõltumata sellest, kas tegemist on ühe- või mitmeotstarbelise vautšeriga. Kuigi see maksustamise valikuvõimalus on maksude kogumise seisukohalt tõenäoliselt kõige tõhusam, toob see kaasa topeltmaksustamise või muidu käibemaksuvabade kaupade või teenuste (nt muuseumi sissepääsutasu) maksustamise ohu. Selline maksustamise valikuvõimalus oleks seega vastuolus ka 2016. aasta direktiivi eesmärgiga, milleks on vältida topeltmaksustamist või maksustamata jätmist, selgitades vautšerite käibemaksuga maksustamist. Kasumimarginaali valikuvõimalusega välditakse edukalt topeltmaksustamist, isegi kui selle rakendamine on veidi keerulisem. Sellegipoolest võib sellise maksustamiskorraga harjunud spetsialistide jaoks see, mis võib kõrvalseisjale esmapilgul tunduda keeruline, osutuda lõppkokkuvõttes üldsegi mitte nii keeruliseks.[21]

[15] *Ibid*, lk 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18. oktoober 2018, kohtuasi nr 1980-18, mille kokkuvõte on inglise keeles kättesaadav IBFD andmebaasis pealkirjaga „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not“.

[17] Kõnealuse direktiivi artiklis 2 on sätestatud, et selle sätteid kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2019.

[18] Käibemaksukomitee, „VAT Treatment of „city cards““ („*City card*'ide käibemaksuga maksustamine“), teabedokument, 3. aprill 2019, lk 8.

[19] *Ibid*, lk 5.

[20] Täiendav arutelu vautšerite ja makseinstrumentide eristamise kohta on esitatud käesoleva ettepaneku punktides 45 ning 53.

[21] Vt selle kohta Amand, C., „Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019“, *La semaine fiscale*, nr 277, 20.–26. märts 2017, lk 2.

B. 2016. aasta direktiiv

33. Kui rääkida õigusnormide tõlgendamise meetoditest, tuleb ühe tegurina arvesse võtta seadusandja kavatsust, kuivõrd seda on võimalik mõista teksti enda või seadusandliku kujunemisloo ja taustamaterjalide põhjal.[22] Seetõttu on vajalik vaadata 2016. aasta direktiivi põhjendusi ja ülesehitust ning uurida sõnastust, millega määratakse kindlaks vautšeri mõiste sisu.

1. 2016. aasta direktiivi põhjendused ja ülesehitus

34. Seadusandlike aktide preambulid on sageli kasulikud selleks, et mõista seadusandja motiive õigusaktiga hõlmatud normide vastuvõtmiseks. 2016. aasta direktiivi põhjendusest 1 nähtub, et muudatusettepanekute tegemise põhjuseks oli ebapiisav selgus selles, kuidas kehtivaid käibemaksueeskirju tuleks kohaldada vautšerite suhtes. Selgitused olid seega vajalikud, et tagada erinevate liikmesriikide vautšeritega seotud tehingute ühetaoline käsitamine käibemaksuga maksustamisel. Seda toetavad põhjendused 2 ja 3, mis näitavad, et seadusandja soovis saavutada suuremat kindlust ja ühetaolisust vautšerite käsitamisel. Sissejuhatavates põhjendustes selgitatakse ka kavatsust tagada, et vautšerite käsitamine on kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt peab üldine tarbimismaks olema täpselt proportsionaalne kaupade ja teenuste hinnaga, ning et selline täpsustamine peaks aitama vältida vastuolusid, konkurentsimoonutusi, topeltmaksustamist või maksustamata jätmist ning vähendama maksustamise vältimise ohtu.

35. Seega ei osuta miski sellele, et seadusandja kavatses kehtestada vautšerite maksustamisel uue erikorra, mis erineb kaupade tarnimise või teenuste osutamise üldisest käibemaksuga maksustamisest.[23] Selle eesmärk oli lihtsalt selgitada, mida kehtiv tavapärane käsitlus juba nõuab, kui seda kohaldatakse vautšerite suhtes.

36. Arvestades, et uued vautšereid käsitlevad eeskirjad ei kujuta endast seega erandit ELi üldistest maksustamiseeskirjadest, ei nõustu ma maksuameti ja Itaalia valitsusega, et neid eeskirju tuleb tõlgendada kitsalt.

37. Selleks et selgitada vautšerite käibemaksuga maksustamise korda, lisati 2016. aasta direktiiviga üldisesse käibemaksudirektiivi artiklid 30a, 30b ja 73a. Ka need kohad, kus lisati uued sätted üldise käibemaksudirektiivi süsteemi, räägivad selle kasuks, et neid muudatusi tuleks vaadelda üksnes vautšerite suhtes juba kohaldatava seaduse uuesti sõnastamisena.

38. Artiklid 30a ja 30b on lisatud käibemaksudirektiivi maksustatavaid tehinguid käsitlevasse osasse uue, 5. peatükina, mis kannab pealkirja „1. ja 3. peatüki ühissätted“. Artikkel 73a lisati asjaomase direktiivi maksustatavat väärtust käsitlevasse osasse. Selle sätte järgi kohaldatakse seda, „ilma et see piiraks artikli 73 kohaldamist“. Seega järgib see üldist süsteemi, ent selgitab seda üksikasjalikumalt mitmeotstarbeliste vautšerite korral.

[22] Vt selle kohta hiljutine 9. novembri 2021. aasta kohtuotsus Bundesrepublik Deutschland (perekonna ühtsuse säilitamine) (C-91/20, EU:C:2021:898, punktid 49 ja 52).

[23] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, lk 156, vt eespool 10. joonealune märkus.

2. Vautšeri mõiste käibemaksudirektiivis

39. Käibemaksudirektiivi artikli 30a lõikes 1 on vautšer määratletud kui instrument, millega kaasneb kohustus võtta see vastu tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ning mis sisaldab teavet kaupade või teenuste kohta, mille eest vautšerit saab kasutada tasuna, või teise võimalusena teavet võimalike teenuseosutajate kohta.

40. Tuleb märkida, et see määratlus ei hõlma kõiki instrumente, mida nimetatakse tavaliselt vautšeriteks.[24] Üheks selliseks instrumendiks on sooduskupong. See on käibemaksudirektiivi määratlusest välja jäetud, kuigi oli kaasatud 2016. aasta direktiivi esialgsesse ettepanekusse.[25] Nagu on märgitud 2016. aasta direktiivi põhjenduses 4, oli sooduskupongide väljajätmise põhjuseks asjaolu, et sellised instrumendid võimaldavad omanikul saada üksnes allahindlust kaupade või teenuste ostmisel, ent neid ei saa iseenesest kasutada kaupade või teenuste eest tasumiseks. Igal juhul ei saa *city card*'i pidada vautšeriks lihtsalt seetõttu, et sellele osutatakse üldiselt kui vautšerile. Selleks et tegemist oleks vautšeriga, peab see vastama käibemaksudirektiivi artiklis 30a nõutud kahele tingimusele.

41. Käibemaksudirektiivi artikli 30a lõikes 1 sätestatud kaks tingimust on kumulatiivsed.

42. Esimene tingimus seisneb selles, et instrument peab sisaldama kaupade või teenuste tarnijate kohustust võtta vahend vastu tasuna või osana tasust nende tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest.

43. DSAB Destination Stockholm rõhutab Euroopa Kohtule adresseeritud märkustes, et otsustavaks kriteeriumiks selle kindlaksmääramisel, kas instrument kvalifitseerub vautšeriks, on just kõnealune tingimus. Itaalia valitsus väidab siiski, et vautšeri oluline omadus on asjaolu, et see annab omanikule õiguse hankida kindlaksmääratud koguses ja kvaliteediga kaupu või teenuseid eelnevalt kindlaksmääratud tarnijatelt.

44. Kuigi õigus saada kaupu või teenuseid vautšeri kasutamise kaudu on tavaliselt osa sellistest instrumentidest, ei peetud seda omadust selle määratlemisel otsustavaks. Esialgses ettepanekus sätestati artiklis 30a, et „„vautšer" on instrument, mis annab õiguse saada kaupu või teenuseid […]".[26] Kõnealuse sätte lõplikus sõnastuses ei nimetata siiski õigust saada kaupu või teenuseid kui vautšeri olulist tunnust, vaid keskendutakse pigem tarnija või teenuseosutaja kohustusele võtta see instrument tasuna vastu.[27] Seetõttu ei saa nõustuda Itaalia valitsuse väitega, et õigus saada kaupu või teenuseid on vautšeri oluline omadus.

45. Teine tingimus, et instrument oleks vautšer, seisneb selles, et tarnitavad kaubad või osutatavad teenused või nende võimalikud tarnijad on märgitud kas instrumendil endal või sellega seotud dokumentides. Üldiselt valitseb seisukoht, et just sellised omadused eristavad vautšereid tavapärastest makseinstrumentidest.[28]

[24] Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules", vt eespool 10. joonealune märkus; Bijl, J. B. O, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, lk 276.

[25] Esialgne ettepanek hõlmas siiski lisaks „üheotstarbelisele vautšerile" ja „mitmeotstarbelisele vautšerile" ka spetsiaalset kategooriat „sooduskupong". Vt põhjendus 5 ning artikli 25 punkt e ja artikli 30a lõige 1; ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) vautšerite käsitlemise osas (COM(2012) 206 (final) – 2012/0102 (CNS)).

[26] *Ibid.*

[27] Vt seadusandliku menetluse tulemuse sarnase tõlgenduse kohta Terra, B. J. M., Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, „7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher".

[28] Terra, B. J. M., Terra, E. T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers", *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, 27–34, lk 28.

46. See tingimus on sõnastatud alternatiivselt järgmiselt: selleks et vahend oleks vautšer, piisab sellest, et on selge, milliste kaupade või teenuste eest saab seda kasutada tasumiseks. Kui kaupu ja teenuseid ei ole täpsustatud, piisab sellest, kui on teada kaupade tarnijad või teenuseosutajad, kes peavad vautšeri tasuna vastu võtma.

47. Seega seab käibemaksudirektiivis esitatud vautšeri määratlus tingimuse, et instrument kujutab endast vautšerit, kui see vastab kahele eespool nimetatud tingimusele. Tekstis ei vastata siiski küsimusele, kas kõiki instrumente, mis vastavad nendele kahele tingimusele, on vajalik tingimata käsitleda vautšeritena. Pakun välja vastuse sellele küsimusele koos selle asjaolu uurimisega, kas *city card*'id vastavad käibemaksudirektiivi artikli 30a lõikes 1 sätestatud kahele tingimusele.

C. City card'ide maksustamine

48. Saadaval olevate *city card*'ide mitmekesisus[29] ei tähenda, et kõiki *city card*'e peetakse automaatselt vautšeriteks. Pigem tuleb see otsustada iga juhtumi korral eraldi. Üksnes need kaardid, mis vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 30a sätestatud kumulatiivsetele tingimustele, on vautšerid.[30]

49. Teisest küljest, arvestades menetlusosaliste kirjalikes seisukohtades esitatud teatavaid argumente, tasub küsida, kas need *city card*'id, mis vastavad käibemaksudirektiivis sätestatud kahele tingimusele, on tingimata vautšerid. Teisisõnu, kas on olemas põhjused, mille alusel on võimalik jätta vautšerina liigitamise kriteeriumidele vastava instrumendi puhul vautšerite käibemaksuga maksustamise kord kohaldamata, ja kui jah, siis millised need on?

1. City card*'id vautšeritena*

50. Usun, et võib üsna kindlalt järeldada, et enamik *city card*'e toob kaasa kohustuse, mille kohaselt peavad süsteemis osalevad tarnijad või teenuseosutajad neid vastu võtma. Seetõttu vastavad nad tavaliselt esimesele tingimusele. Stockholmi *city card*'iga seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et need ettevõtjad, kes haldavad muuseume või muid vaatamisväärsusi või transporditeenuseid ja kes osalevad kaardisüsteemis, on kohustatud aktsepteerima kaarti vastutasuks teenuste osutamise eest. Seda kohaldatakse siiski üksnes kaardi kehtivusaja jooksul ja kaardi maksimaalse väärtuse piires (mis on palju suurem kui kaardi enda hind).

51. Selles suhtes ei tundu mulle, et oleks vahet, kas teenuseosutaja peab aktsepteerima kaarti tasu eest ainult üks kord või iga kord, kui kaardiomanik soovib seda sama teenuse eest kasutada. Oluline on, et *city card*'i aktsepteeritakse vähemalt üks kord. Seega ei ole kokkulepe, mille kohaselt võib tarnija või teenuseosutaja keelduda kaardiomaniku vastuvõtmisest rohkem kui üks kord (ent võib vabatahtlikult võtta kaardiomanikku vastu rohkem kui üks kord), nagu Stockholmi *city card*'i puhul, vastuolus esimese tingimusega, sest tarnijale jääb kohustus võtta kaart vastu vähemalt üks kord.

[29] Selliseid kaarte pakkuvate Euroopa linnade mittetäielik loetelu ja nende sisu on esitatud aadressil https://welovecitycards.com/.

[30] Asjaolu, et käibemaksukomitee ei suutnud jõuda *city card*'ide käibemaksuga maksustamise küsimuses üldjäreldusele, toetab seda seisukohta. Käibemaksukomitee, töödokument nr 987, protokoll, 2. detsember 2019, lk 5.

52. Maksuamet toob veel kaks põhjust, miks Stockholmi *city card*'i ei tohiks käsitleda vautšerina. Esiteks väidab amet, et kaardilt ei nähtu rahaliselt selle väärtuse järkjärguline vähenemine, mistõttu kaardiomanik ei saa teada, milline väärtus jääb kaardile pärast iga kasutuskorda alles, ja teiseks, et selle kaardiga hõlmatud transporditeenuste piiramatu kasutamine on teenusega liitumine, mitte vautšer.

53. Kaart, mille väärtus väheneb iga kasutuskorraga, on sisuliselt sarnane makseinstrumendiga. Sellest hoolimata on 2016. aasta direktiivi eesmärk eristada vautšereid makseinstrumentidest.[31] Seega ei ole vajalik või isegi vastuolus kõnealuse direktiivi eesmärgiga kehtestada makseinstrumentide omadustest inspireeritud tingimust, et määratleda vautšereid. See ei tähenda, et instrumendid, mille väärtus väheneb iga kasutuskorraga, ei saa kvalifitseeruda vautšeriteks. Küll aga ei saa seda pidada tingimuseks. Piisab sellest, et maksumuse ülempiiri ulatuses tuleb vautšer vastu võtta kui tasu sellega hõlmatud teenuste eest. Seega ei välista asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olev *city card* ei näita kaardiomanikule, kui palju krediiti kaardil veel alles on, selle kvalifitseerumist vautšerina.

54. Teine maksuameti vastuväide seisneb asjaolus, et mõned *city card*'i aspektid sarnanevad teenusega liitumisega, mis tähendab, et kaarti ei saa käsitada vautšerina. Teenusega liitumise (spordisaali või transporditeenuste kasutamise eest päevaks, kuuks või samalaadseteks ajavahemikeks) korral on tehing juba tehtud ja maksustatav toiming on kindlaks määratud juba liitumistasu ülekandmise hetkel. See ei kehti, kui tegemist on vautšerina kasutatavate *city card*'idega. *City card* annab selle omanikule üksnes võimaluse transporditeenuste saamisega liituda. Seega toimub maksustatav tehing üksnes siis, kui kaarti kasutatakse ühistranspordis. Lisaks sellele ei ole järjestikuste teenuse osutamise lepingute puhul tegemist maksustatava tehinguga käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses. *City card* ei muuda seda. Kui kaardiomanikud kasutavad *city card*'iga pakutavat võimalust teenusega liituda, maksustatakse asjaomase teenusega liitumise pakkumine, kuid hilisemat jätkuvat teenuste osutamist (näiteks iga bussisõitu) ei maksustata.

55. Asjaolu, et *city card* võimaldab kaardiomanikul kasutada seda tasuna sellise teenusega liitumise eest, mille suhtes kohaldatakse oma käibemaksueeskirju, ei takista seega selle liigitamist vautšeriks ega ole vastuolus teenusega liitumise suhtes kohaldatava maksustamiskorraga.

56. Mis puudutab käibemaksudirektiivi artiklis 30a sätestatud teist tingimust, mille kohaselt peavad tarnitavad kaubad või osutatavad teenused või nende potentsiaalsed tarnijad olema teada, siis eelotsusetaotluses on samuti märgitud, et kaardil ja sellega seotud dokumentides on selge sõnaga loetletud osalevad tarnijad ning samuti teenused, mida saab lunastada.

57. Maksuamet väitis siiski, et *city card*'i ei saa liigitada vautšeriks, sest piiratud kasutusaja tõttu on keskmisel tarbijal võimatu kasutada kõiki kaardiga hõlmatud teenuseid. Ometi ei ole mõistes „vautšer" midagi sellist, mis nõuaks, et kõik asjaomased teenused (või kaubad) tuleb lunastada, et instrumenti saaks pidada vautšeriks. Instrumendid, mis võimaldavad kõiki loetletud kaupu ja teenuseid lunastada (näiteks jaemüügikupongid), on tõepoolest vautšerid, kui neid aktsepteeritakse tasuna. Nõue, et kõik kaubad ja teenused tuleb lunastada, ei ole siiski tingimus,

[31] 2016. aasta direktiivi põhjendus 6.

mis muudab instrumendi vautšeriks.[32] Hoopis vastupidi, nagu eespool selgitatud:[33] osa mõistest „vautšer“, mis sätestab, et see hõlmab õigust saada loetletud kaupu ja teenuseid, jäi 2016. aasta direktiivi lõplikust versioonist välja. Tegemist on täiendava argumendiga selle tõlgenduse kasuks, et seadusandja lükkas tagasi tingimuse, et kõik instrumendiga hõlmatud teenused peavad olema reaalselt ära kasutatud, et seda saaks käsitada vautšerina. Seega ei muuda asjaolu, et *city card*'ide lühike kehtivusaeg ei võimalda kaardiomanikel tavapäraselt kasutada kõiki loetletud teenuseid, järeldust, et käibemaksu seisukohast on *city card* vautšer.

58. Erinevus kõigi kaardiga hõlmatud teenuste täieliku väärtuse ja selle nimiväärtuse vahel on arusaadav, kui võtta arvesse enamiku vautšerite[34] ja eelkõige *city card*'ide müügiedenduse mõõdet.[35] Itaalia valitsus väljendas muret, et asjaolu, mille kohaselt ei võimalda kaardi kehtivusaeg kasutada kõiki teenuseid, võib mõjutada selle atraktiivsust külastajate jaoks.[36] See ei muuda siiski selliste kaartide käibemaksuga maksustamist.

59. Samuti pean vajalikuks, sest see küsimus on tõstatatud eelotsusetaotluse esitanud kohtus ja mitmes Euroopa Kohtule esitatud märkuses, hinnata 2016. aasta direktiivi põhjenduse 5 mõju *city card*'i aktsepteerimisele vautšerina. Põhjenduses sätestatakse, et „vautšereid käsitlevad sätted ei tohiks kaasa tuua muudatusi sõidupiletite, kino- ja muuseumipiletite, postmarkide või muu sarnase käibemaksuga maksustamises“.

60. Selle põhjenduse eesmärk on minu arvates teha selgeks, et võimalus omandada pileteid, marke või muud sarnast vautšeri abil ei tohiks muuta selliste piletite suhtes kohaldatavat käibemaksumäära, millest mõned on maksust vabastatud, samas kui teistele kohaldatakse vähendatud maksumäära.[37] Vautšerid loovad üksnes võimaluse pileti omandamiseks ja kohustavad sellise pileti pakkujat võtma tasuna vastu vautšereid. See ei muuda mitte kuidagi selliste piletite suhtes kohaldatavat käibemaksuga maksustamise korda. Kui kehtib käibemaksuvabastus, siis käibemaksu ei nõuta, olenemata sellest, kas tarnija võttis vastu raha, muid makseinstrumente või vautšeri.

61. Ainus põhjus, miks instrumenti, mis vastab kahele käibemaksudirektiivis sätestatud tingimusele, ei tohiks minu arvates käsitada vautšerina, seisneb selles, et kui see takistab käibemaksu erikorra kohaldamist teenuse suhtes, mille osutamise eest tuleb see tasuna vastu võtta. Oma ettepaneku viimases osas näitan, et kui *city card*'i kui mitmeotstarbelise vautšeri suhtes kohaldatakse kasumimarginaali maksustamise võimalust, ei muuda selle käsitamine vautšerina selliste vautšeriga hõlmatud teenuste käibemaksuga maksustamise erikorda, mille suhtes kohaldatakse teistsugust käibemaksuga maksustamise korda.

[32] Kui vautšerit üldse ei lunastata, st kui selle omanik ei hakka seda kasutama ajavahemiku jooksul, mil selle kasutamist saab alustada, siis ei kohaldata vautšereid käsitlevaid sätteid. See tuleneb 2016. aasta direktiivi põhjendusest 12, mis kõlab järgmiselt: „Käesolevat direktiivi ei kohaldata olukordades, kus lõpptarbija ei lunasta mitmeotstarbelist vautšerit selle kehtivusaja jooksul, ning sellise vautšeri eest saadud tasu jääb müüjale.“

[33] Vt käesoleva ettepaneku punkt 44.

[34] Bijl, J. B. O., *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, vt eespool 24. joonealune märkus.

[35] Drozdowska, M., Duda-Seifert, M. ja Faron, A., „Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities“, *Management Sciences*, 2018, kd 23(2), lk 19–28.

[36] *Ibid*, lk 27.

[37] Pileteid endid võib vaadelda kui vautšereid. Mõnedes allikates tunnistatakse, et üheotstarbelist vautšerit on keeruline eristada piletist (Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, vt eespool 10. joonealune märkus, lk 154, ning Terra, B. J. M., Terra, E. T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers“, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, lk 30). Samad autorid viitavad peamiselt Euroopa Kohtu 23. detsembri 2015. aasta otsuse Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841) ja 2016. aasta direktiivi põhjenduse 5 sõnastuse põhjal, et piletid ei ole vautšerid. See ei ole aga käesolevas asjas asjakohane küsimus.

62. Kõike eespool toodut arvestades olen seisukohal, et põhikohtuasjas käsitletav *city card* vastab mõlemale käibemaksudirektiivi artiklis 30a sätestatud tingimusele ja seega tuleb seda käibemaksuga maksustamisel käsitada vautšerina.

2. City card'id mitmeotstarbeliste vautšeritena

63. Kui *city card* kvalifitseerub vautšerina, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas tegemist on ühe- või mitmeotstarbelise vautšeriga.

64. Käibemaksudirektiivi artiklis 30a eristatakse kahte liiki vautšereid: üheotstarbelised ja mitmeotstarbelised. Mitmeotstarbeline vautšer on määratletud välistavalt kui mis tahes vautšer, mis ei vasta üheotstarbelise vautšeri tingimustele.

65. Käibemaksudirektiivi artikli 30a lõike 2 kohaselt on „üheotstarbeline vautšer" selline vautšer, mille puhul vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht *ja* nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada.[38] Nendest võib välja lugeda, et asjaomased tingimused on kumulatiivsed ja, mis kõige tähtsam, et need tähendavad, et üheotstarbelise vautšeri väljastamise ajal peab selle käibemaksuga maksustamine olema kindel.

66. *City card*'ide või vähemalt põhikohtuasjas kõne all olevate *city card*'ide korral on selge, et kaardi ostmise ajal ei ole teada, milliseid teenuseid osutatakse. Seetõttu ei ole sel hetkel ka teada, millist käibemaksumäära kohaldatakse. Selline *city card* ei ole seega üheotstarbeline vautšer. Et kaart on siiski vautšer, tuleb see liigitada mitmeotstarbeliseks vautšeriks.

3. City card'ide maksustamine mitmeotstarbeliste vautšeritena

67. Selgitamata on veel, kuidas ja kelle poolt *city card*'iga sooritatud tehingute üle arvestust peetakse.

68. Käibemaksu kohaldamise viisi mitmeotstarbeliste vautšerite, näiteks *city card*'ide suhtes reguleerivad käibemaksudirektiivi artiklid 30b ja 73a.

69. Eriti kasulik on vaadata läbi vautšerite käibemaksueeskirjade konkreetne kohaldamine, kui tegemist on *city card*'idega. Seetõttu hindan ma, millised süsteemiga hõlmatud tehingud on maksustatavad ja millisel hetkel, samuti maksustatavat väärtust, mis on üks elementidest, mida maksuõiguse komisjon võttis arvesse, kui ta leidis, et sellised *city card*'id, mida käsitletakse põhikohtuasjas, ei kuulu mõiste „vautšer" alla.

70. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 30b lõikele 2 kohaldatakse käibemaksu mitmeotstarbeliste vautšerite suhtes kõnealuse kauba või teenuse tegeliku tarnimise või osutamise ajal, nii et maksu ei arvestata vautšeri üleandmisel, mis toimub enne selle lunastamist. See on nii, sest *city card*'i ostmise ajal ei ole teada täielik käibemaksu seisukohast asjakohane teave.[39] Arvestades, et käibemaks kujutab endast tegeliku kaupade tarnimise ja teenuste osutamise maksu, on mitmeotstarbeliste vautšerite puhul võimatu teada, milliseid kaupu ja teenuseid, mida selline vautšer hõlmab, tegelikult tarnitakse või osutatakse.

[38] Kohtujuristi kursiiv.

[39] van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, lk 246.

71. *City card*'e väljastab tavaliselt maksukohustuslane, kes ei ole ise nende teenuste osutaja, mille eest tasumiseks asjaomaseid kaarte kasutatakse. Kuna kaardi väljastaja saab kaardiomanikult vautšeri üleandmise eest tasu, tekib küsimus, kas seda tehingut tuleks maksustada eraldi teenusena. Vastasel juhul võivad mõned süsteemiga seotud tehingud jääda maksustamata. Nagu näitan, võimaldab käesoleva ettepaneku punktis 32 „kasumimarginaalina" kirjeldatud maksustamise valikuvõimaluse kohaldamine kõigi asjaomaste tehingute maksustamist ja väldib mis tahes topeltmaksustamist.

72. Vajadus kohaldada sellist süsteemi tuleneb minu arvates käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 ja artikli 73a koostoimes tõlgendamisest. Esimesena nimetatud säte nõuab, et „kui mitmeotstarbelise vautšeri annab üle muu maksukohustuslane kui maksukohustuslane, kes teeb esimese lõigu kohaselt käibemaksuga maksustatava tehingu, maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuste osutamine, mida on võimalik kindlaks teha, näiteks turustus- või müügiedendusteenused". Teisena nimetatud säte näeb ette, et „mitmeotstarbelise vautšeriga seotud tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste puhul peab maksustatav väärtus olema võrdne vautšeri eest makstud tasuga".

73. Süsteem, mille kohaselt arvestatakse käibemaksu iga kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul, vastaks nõudele, mille kohaselt on maksustatav väärtus vautšeri eest saadud tasu, kui tegelikkuses lunastatud kaupade ja teenuste väärtus ulatub vautšeri eest makstud hinnani.[40] Kui aga kõigi tegelikkuses lunastatud teenuste väärtus on madalam kui vautšeri eest makstud hind, tuleb ka hinnaerinevus käibemaksuga maksustada. Seda summat tunnustatakse käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 kohaselt teenuste turustamise või müügi edendamise eest makstava tasuna ja käibemaksu sellelt kasumimarginaalilt peab arvestama kaardi väljastaja.

74. Selline süsteem ei ole käibemaksudirektiivi kohaselt uus. Seda kohaldatakse näiteks reisibüroode maksustamise suhtes (käibemaksudirektiivi artikli 306 ja järgnevate artiklite alusel),[41] mille puhul maksustatav summa põhineb reisibüroo kasumimarginaalil (käibemaksudirektiivi artikkel 308).

75. Käsitades *city card*'e mitmeotstarbeliste vautšeritena, nõuab käibemaksudirektiiv seega, et neid maksustataks kooskõlas kasumimarginaali valikuvõimalusega, sest see maksustamiskord vastab käibemaksu aluspõhimõtetele. Sellega välditakse nii topeltmaksustamist kui ka maksustamata jätmist. See on veel üks põhjus, millega põhjendada tõlgendust, mille kohaselt on *city card*'id mitmeotstarbelised vautšerid. Asjaomane lahendus vastab 2016. aasta direktiivi eesmärkidele, sest see selgitab *city card*'ide maksustamise nõuetekohast viisi, kõrvaldades kõik peale ühe praktikas kasutatava valikuvõimaluse. Ka käibemaksu valdkonna praktikud näivad sellist lahendust heaks kiitvat.[42]

76. Samas võib Itaalia valitsuse esitatud sellise ettepaneku toetamine, millega nõustuti eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas enne 2016. aasta direktiivi vastuvõtmist,[43] milles otsustati *city card*'i eest saadud kogu tasu ja iga tegelikult tehtud kaubatarne või osutatud teenuse

[40] Kaardi väljastaja maksab iga tegelikult tarnitud kauba ja osutatud teenuse eest ning selliste tarnete hind sisaldab ka käibemaksu (välja arvatud juhul, kui teenus on käibemaksuvaba). Väljastaja ei saa selles hinnas sisalduvat käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

[41] Mis minu arvates näitab palju sarnasusi põhikohtuasjaga hõlmatud asjaoludega. Vt selle kohta 13. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Vt käesoleva ettepaneku punkt 32 ja viidatud kirjandus.

[43] Vt selle kohta käesoleva ettepaneku 16. joonealune märkus.

paralleelse maksustamise kasuks, viia topeltmaksustamiseni.[44] Selle „täieliku maksustamise“ valiku vastuvõtmine[45] võib, nagu komisjon väidab, moonutada transpordi- või sissepääsupiletite käibemaksuga maksustamist. Just seda soovis seadusandja vältida.[46]

77. Kokkuvõttes pakub *city card*'ide pidamine mitmeotstarbelisteks vautšeriteks ja nende maksustamine „kasumimarginaali“ maksustamise korra alusel, kui väljastaja ei ole sama kui kaupade ja teenuste pakkujad, arusaadavat, ühtset, läbipaistvat ja neutraalset maksustamiskorda. Arvestades, et põhikohtuasjas käsitletav *city card* vastab mõlemale käibemaksudirektiivis sätestatud tingimusele, et instrumenti saaks käsitada vautšerina, tuleks seda käsitada käibemaksu seisukohast mitmeotstarbelise vautšerina.

V. Kokkuvõte

78. Kokkuvõttes teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) esitatud küsimusele järgmiselt:

Kaart, mida teenuseosutajad on kohustatud tasuna vastu võtma, kui nad tarnivad kaardiga hõlmatud kaupu või osutavad teenuseid teatavas kohas piiratud aja jooksul ja teatud väärtuse piires, kuulub nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 30a tähenduses mõiste „vautšer“ kohaldamisalasse. See kehtib isegi siis, kui keskmine tarbija ei saa kõiki sellise kaardiga hõlmatud teenuseid teatud ajavahemiku jooksul kasutada. Selline kaart on „mitmeotstarbeline vautšer“ sama sätte tähenduses, kui kaardiga hõlmatud kaupade tarnimiselt ja teenuste osutamiselt tasutav maks ei ole asjaomase kaardi üleandmise hetkel teada.

[44] Vt minu 27. jaanuaril 2022 tehtud ettepanek kohtuasjas GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, punkt 53).

[45] Vt käesoleva ettepaneku punktid 29 ja 32.

[46] 2016. aasta direktiivi põhjendus 5.