Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
11. september 2025 [1]

Kohtuasi C-472/24

MB „Žaidimų valiuta“
versus
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastus – Artikli 135 lõike 1 punkt e – Mängusisese kulla müük reaalse raha eest väljaspool mängu – Seaduslike maksevahenditega seotud käive – Maksustatava väärtuse arvutamine – Artikli 30b lõige 2 – Mängusisene kuld vautšerina – Kasuminormi maksustamise kord – Artikkel 315 – Mängusisene kuld kasutatud kaubana

I. Sissejuhatus

„Vaid kulla poole kipub, vaid kulla küljes ripub kõik ilmas. Oh me vaesed!“ [2]

1. Euroopa Kohus saab siin käsitleda kullaga kauplemist käibemaksu seisukohast täiesti uuel viisil. Maksukohustuslasel õnnestus muuta veebipõhise arvutimängu jaoks kavandatud „valuuta“ – mängusisene kuld – väljaspool mängu „kullaks“, ostes seda mängijatelt ja müües seda mängijatele edasi. Sellest tulenevate tehingute maht oli märkimisväärne – ainult et käibemaksule ei mõeldud. See tuleb nüüd tagantjärele veel sisse nõuda.

2. Maksukohustuslane üritab nüüd veenda maksuhaldurit vaatlema tema „kullakaubandust“ – mis käibemaksu seisukohast seisneb elektrooniliste teenuste ostmises ja müümises – maksuvaba „valuutatehinguna“ või vähemalt käsitama mängusisest kulda mitmeotstarbelise vautšerina. Sellisel juhul ilmneksid maksuõiguslikud tagajärjed alles mängusisese kulla lunastamisel. Igal juhul tuleb tema arvates „valuutavahetuse“ tasuna maksustada üksnes kasuminormi.

3. Sellega koos kerkib esile ka huvitav küsimus, kas niinimetatud kasuminormi maksustamine, mis asjaomaste õigusnormide sõnastuse kohaselt hõlmab üksnes kasutatud kaupadega kauplemist, saab tõesti ikka veel põhineda kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ajaloolisel

[1] Algkeel: saksa.

[2] Johann Wolfgang von Goethe (1749–1832), Faust. Fragment, tlk. Sang, A., Tallinn, Eesti Raamat, 1972, lk 77, vaadatud 10.9.2025: https://www.digar.ee/viewer/et/nlib-digar:833849/442679/page/79 = Johann Wolfgang von Goethe, Faust, Ein Fragment, Lepizig, 1790, S. 96.

eristamisel, kui tehnoloogia arengu tõttu kaubeldakse nüüdseks ka teenustega nagu kaupadega. See puudutab arvutimängusiseseid kaupu (mis käibemaksu seisukohast on elektroonilised teenused) täpselt samamoodi nagu e-kunstiteostega kauplemist mitteasendatavate varade (NFT) abil või kauplemist sissepääsupiletitega (mida tuleb käibemaksu seisukohast käsitleda samuti teenuste osutamisena).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Õigusliku raamistiku moodustab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[3] (edaspidi „direktiiv 2006/112/EÜ").

5. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punktis e on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

e) seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud kollektsiooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus".

6. Direktiivi 2006/112/EÜ 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."

7. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 30b lõikes 2 on sätestatud:

„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.

Kui mitmeotstarbelise vautšeri annab üle muu maksukohustuslane kui maksukohustuslane, kes teeb esimese lõigu kohaselt käibemaksuga maksustatava tehingu, maksustatakse käibemaksuga

[3] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusaluste aastate 2020–2023 suhtes kohaldatavas redaktsioonis.

igasugune teenuste osutamine, mida on võimalik kindlaks teha, näiteks turustus- või müügiedendusteenused."

8. Direktiivis 2006/112/EÜ on kasutatud kaupade ostmisel ja müümisel ette nähtud erikorrad. Artikli 311 lõike 1 punktides 1 ja 5 on määratletud kasutatud kaubad ja edasimüüja järgmiselt:

„1. Käesolevas peatükis kasutatakse järgmisi mõisteid, ilma et see piiraks muude ühenduse sätete kohaldamist:

1) „kasutatud kaubad" – materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid;

5) „maksukohustuslik edasimüüja" – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu".

9. Selle direktiivi artikli 313 lõikes 1 on sätestatud:

„1. Maksukohustuslike edasimüüjate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnete suhtes kohaldavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminormi maksustamiseks käesoleva alajao sätete kohaselt."

10. Selle direktiivi artiklis 314 on ette nähtud:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud üks järgmistest isikutest:

a) mittemaksukohustuslane;

[…]

d) teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesoleva kasuminormi maksustamise korra kohaselt."

11. Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 315 reguleerib maksustatavat väärtust kasuminormi maksustamise korra raames ja on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklis 314 nimetatud kaubatarnete maksustatav väärtus on maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe.

Maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega."

12. Direktiivi 2006/112/EÜ põhjenduses 51 on selle kohta märgitud:

„Topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsioониesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord."

B. Leedu õigus

13. Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, edaspidi „käibemaksuseadus") artikli 28 („Finantsteenused") lõike 4 kohaselt on käibemaksust vabastatud valuutatehingud (sealhulgas valuutavahetus), mis hõlmavad ka sularaha sisse- ja väljamaksmist, sularaha haldamist ning muid kõigi valuutade pangatähtede ja müntidega otseselt seotud teenuseid.

14. Käibemaksuseaduse artikli 71 lõige 2 kehtestab Leedu väikeettevõtjate piirmääraks 45 000 eurot.

15. Käibemaksuseaduse artikli 2 lõike 22 kohaselt hõlmavad kaubad mis tahes asju (sealhulgas numismaatilist huvi pakkuvaid pangatähti ja münte), samuti elektrit, gaasi, soojust, jahutust ja muud liiki energiat. Arvutipõhist andmekandjat ei loeta kaubaks, kui see sisaldab mittestandardset tarkvara, st tarkvara, mis ei ole välja töötatud massitarbimiseks ja mida tarbijad ei ole pärast paigaldamist ja standardsete toimingute tegemiseks või standardsete funktsioonide kasutamiseks vajalikku piiratud väljaõpet võimelised iseseisvalt kasutama.

16. Käibemaksuseaduse artikli 15 lõikega 1 on üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 73 ja selles on sätestatud, et maksustatav väärtus käibemaksu arvutamisel on tasu (ilma käibemaksu endata), mille kauba tarnija või teenuse osutaja või tema nimel tegutsev isik on saanud või saab.

17. Käibemaksuseaduse artikli 2 lõike 13 punktiga 1, artikli 2 lõike 7 punktiga 1 ja artikli 9 lõike 1 punktidega 3 ja 4 on üle võetud direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 30a ja 30b sätted vautšerite kohta.

III. Asjaolud

18. „Žaidimų valiuta" (edaspidi „kaebaja") – Mažoji bendrija (väike piiratud vastutusega isikuühing) – tegeleb virtuaalse „kullakaubandusega". Ta ostab ja müüb „kulda" veebipõhisest arvutimängust (edaspidi „mängusisene kuld").

19. Kaebaja sõnul saab mängusisest kulda kasutada mitmel viisil. Seda saab kasutada mitmesuguste mängusiseste teenuste ja esemete ostmiseks, mängija staatuse uuendamise eest tasumiseks, mängusündmustele ja minimängudele juurdepääsu saamiseks või kulla ja esemete ostmiseks teistest mängudest. Kõike eeltoodut saab osta nii teistelt mängijatelt kui ka mitmesugustelt kauplejatelt, vahendajatelt ja vahetusplatvormidelt. Enamik kliente on füüsilised isikud. Kaebaja on aktiivne erinevates foorumites, gruppides ja eri platvormidel, nagu Facebook, Discord ja Skype, kus paljud inimesed mängivad veebipõhiseid mänge. Ilmub reklaam, millega teavitatakse, et müügil on mängusisene kuld, ja näidatakse ära hinnad ja kontaktivõimalused.

20. Mängusisese kulla ostmiseks võtab klient ühendust suhtlusplatvormidega, märgib soovitud koguse, teda teavitatakse hindadest ja makseviisidest ning pärast maksmist suunatakse ta mängus kindlasse kohta, kus mängija saab mängusisese kulla pärast mängu sisselogimist vastu võtta.

Mängusisese kulla müümiseks teatatakse kliendile samuti mängus üks koht, kus pärast mängu sisselogimist ja mängusisese kulla üleandmist toimub maksmine vastavalt müüja määratud makseviisidele.

21. Leedu Panevėžysi maakonna riiklik maksuinspektsioon (Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, edaspidi „maksuhaldur") tegi kontrollimisel kindlaks, et kaebaja teenib mängusisese kulla ostmisest ja kõrgema hinnaga edasimüügist märkimisväärset tulu. Kõnealusel ajavahemikul 2020–2023 tuvastati tema mängusisese kulla müügist saadud tulu summas 199 580 eurot 2021. aastal, 163 428 eurot 2022. aastal ja 52 476 eurot 2023. aastal.

22. Kuna kaebaja poolt viimase kaheteistkümne kuu jooksul tema majandustegevuse käigus mängusisese kulla müügist saadud tasude aastane kogusumma ületas 45 000 eurot, tekkis tal kohustus tasuda käibemaksu. Kuna ta jättis selle tegemata, määrati talle 9. jaanuari 2024. aasta otsusega kohustus tasuda käibemaksu summas 46 688 eurot (16 270 eurot 2021. aasta, 21 351 eurot 2022. aasta ja 9067 eurot 2023. aasta eest). Samas tuvastati aga ka 2021. maksuaasta kahjum 12 327 eurot ja 2022. maksuaasta kahjum 21 843 eurot.

23. Kaebaja vaidlustas maksuhalduri otsuse ja esitas kaebuse Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsevale maksuvaidluste komisjonile (Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės).

24. Kaebaja arvab, et mängusisese kulla müügist saadud tulu on virtuaalsete valuutadega kauplemisest saadud tulu ja seetõttu käibemaksuvaba. Juhul kui tegemist ei ole virtuaalse valuutaga, tuleb mängusisest kulda käsitleda tema arvates mitmeotstarbelise vautšerina, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele. Igal juhul ei saa mängusisese kulla tehingu koguväärtust käsitleda käibemaksu seisukohast maksustatava väärtusena. Kuna kaebaja ei arvesta mängusisese kulla müügi eest eraldi tasu, peab käibemaksu seisukohast maksustatav väärtus olema mängusisese kulla ostu- ja müügihinna vahe.

IV. Eelotsusemenetlus

25. Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon (Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės) peatas seejärel menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised kaks küsimust:

„1. Kas mängu „Runescape" „kulla" müük kuulub tehingute hulka, mis on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e alusel käibemaksust vabastatud?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas direktiivi 2006/112/EÜ sätete kohaselt tuleks mängusisese kulla maksustatavaks väärtuseks pidada mängusisese kulla müümisel saadud kogutasu või ainult ostu- ja müügihinna vahet, kui kaupleja ei võta mängusisese kulla üleandmisel eraldi tasu?"

26. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad ainult kaebaja, Leedu ja Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

V. Õiguslik analüüs

A. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

27. Eelotsusetaotluse on esitanud Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon. Tegemist on maksuvaidlusi läbivaatava kohtueelse asutusega. Nagu nimi näitab, on see valitsuse juures tegutsev asutus, seega täidesaatva võimu osa. Maksuvaidluste komisjon põhjendab oma õigust esitada eelotsusetaotlus sellega, et Euroopa Kohus otsustas 2010. aastal, et ta on kohus, kellel on õigus esitada eelotsusetaotlus ELTL artikli 267 tähenduses.[4] Euroopa Kohus oli 2000. aastal otsustanud seda aga ka Hispaania keskse maksuasjade vaidekomisjoni (Tribunal Económico-Administrativo Central) kohta,[5] mida suurkoda siiski 2020. aastal parandas.[6] See muudab suhteliseks ka viite varasemale, 2010. aasta otsusele Leedu maksuvaidluste komisjoni kohta.

28. Võttes arvesse suurkoja 2020. aasta otsust, mis käsitleb küll Hispaania olukorda, on pigem märkimisväärseid kahtlusi valitsuse juures tegutseva komisjoni õiguses esitada eelotsusetaotlus ELTL artikli 267 kohases menetluses. Täidesaatva võimu osana, mis on kaasatud ainult kohtueelses menetluses, ei oleks selline komisjon nimelt üldjuhul eelotsusetaotluse esitamise õigusega (sõltumatu) kohus.[7] Siiski ei ole keegi menetlusosalistest avaldanud kahtlust eelotsusetaotluse esitamise õiguse osas. Seetõttu ei ole Euroopa Kohtul uut ja täpset teavet Leedu maksuvaidluste komisjoni kohta. Sel põhjusel eeldan eelotsusetaotlusele vastamisel hädа sunnil, et Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutseval maksuvaidluste komisjonil on eelotsusetaotluse esitamise õigus.

B. Hindamise käik

29. Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud komisjon sisuliselt tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust (vt selle kohta C osa).

30. Juhul kui maksuvabastus ei ole kohaldatav, küsib eelotsusetaotluse esitanud komisjon, milline on mängusisese kulla müügi maksustatav väärtus. Kahjuks ei sisalda teine küsimus ühtegi liidu õiguse sätet, mida Euroopa Kohus peaks tõlgendama. Kuna eelotsusetaotluse esitanud komisjon tsiteeris õiguslikus raamistikus ka vautšereid käsitlevaid sätteid, võiks küsimust mõista nii, et kohus soovib teada, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 30a ja 30b, et oleks võimalik otsustada, kas mängusisest kulda tuleb pidada vautšeriks direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses (vt selle kohta D osa).

31. Teises küsimuses küsitakse aga ka sõnaselgelt, kas mängusisese kulla müügi maksustatavaks väärtuseks tuleb pidada tasu kogusummat või ainult *ostu- ja müügihinna vahet*, kui edasimüüja ei võta mängukulla üleandmise eest eraldi tasu. Kuna ostu- ja müügihinna vahe maksustamine on direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 311 jj sõnaselgelt reguleeritud, võiks küsimust mõista ka nii, et eelotsusetaotluse esitanud komisjon palub tõlgendada kasutatud kauba mõistet direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses. See oleks huvitavam küsimus,

4 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 34 jj).

5 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 39 jj).

6 21. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punkt 55).

7 Vt selle kohta 21. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, punkt 72 jj).

kuna tavaliselt kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda ainult kaubatarnetele, samas kui mängusisene kuld (erinevalt päris kullast) ei kujuta endast kaupa, aga sellega kaubeldi nagu kaubaga (vt selle kohta E osa).

C. Artikli 135 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastus

32. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkt e vabastab käibemaksust seadusliku maksevahendina kasutatava valuuta, pangatähtede ja müntidega seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasneva läbirääkimise. Selleks et kaebaja tehingutele mängusisese kullaga saaks kohaldada maksuvabastust, peaks mängusisese kulla puhul olema tegemist seadusliku maksevahendiga. Sellele saab aga kooskõlas komisjoni ja Leedu seisukohaga vastata siiski üsna selgelt eitavalt.

33. Euroopa Kohus on oma otsuses kohtuasjas Hedqvist [8] laiendanud seadusliku maksevahendi mõistet küll bitcoinidele. Igal juhul ei olnud need sel ajal kusagil seaduslikud maksevahendid. Kuna neid sai aga kasutada Rootsis maksevahendina, on selleaegsete bitcoinide ja tänase mängusisese kulla vahel siiski selged erinevused.

34. Nagu toona juba selgitasin, [9] ei ole direktiivi 2006/112/EÜ erinevatest keeleversioonidest selge, kas maksuvabastus kehtib ainult kahe seadusliku maksevahendi vahetuse korral või piisab sellest, kui vahetuses osaleb üks seaduslik maksevahend ja vahetus puudutab maksevahendit, mis ei ole seaduslik.

35. Maksevahenditega tehtud tehingute maksuvabastuse mõte ja eesmärk seisneb selles, et käibemaksu kogumisega mitte takistada maksevahendite konverteeritavust. [10] See on tähtis ka siseturu seisukohalt. Kuivõrd piiriülesed teenused nõuavad saajalt valuutade vahetamist, muudab vahetusteenusele käibemaksu kehtestamine piiriülese teenuste saamise veelgi kallimaks.

36. Euroopa Kohtu hinnangul peab direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 135 ette nähtud maksuvabastuste mõte ja eesmärk tulenema Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punktides d–f loetletud maksuvabastuste eesmärk ületada maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused. [11] See võib olla tõsi, kuid ei õigusta „eramaksevahendite" kaasamist. Pigem on asi vastupidi.

37. Direktiivi andja soovis edendada sujuvaid maksetehinguid. Seejuures lähtus ta aga tõenäoliselt sel ajal eksisteerinud, see tähendab reguleeritud seaduslikest maksetehingutest. On üsna arusaamatu, miks liikmesriikidel oleks olnud direktiivi vastuvõtmise ajal huvi eelistada vahetamist eraisikute loodud reguleerimata alternatiivsete maksevõimaluste vastu. Seda ei nõua ka neutraalsuse põhimõte, kuna seaduslikud maksevahendid ja eraisikute poolt maksevahendina määratletud „asjad" (olgu selleks siis kakaooad, nagu varem Lõuna-Ameerikas, või tänapäeval ühtedest ja nullidest koosnevad elektroonilised numbrijadad) on erinevad asjad, mille vahetust saab ka käibemaksu seisukohast käsitleda erinevalt.

8 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 49).

9 Minu ettepanek kohtuasjas Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punkt 29 jj).

10 Minu ettepanek kohtuasjas Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:498, punkt 38 jj).

11 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punktid 36 ja 48) ning 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24).

38. Euroopa Kohus on siiski laiendanud direktiivi andja nii ajalooliselt kui ka õiguskindluse seisukohast põhjendatud otsust („seaduslik maksevahend") määratlemata õigusmõistega („tehingupoolte poolt aktsepteeritud maksevahend"[12]). See on mõistetav, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus oli sel ajal Euroopa Kohtu jaoks siduvalt tuvastanud, et Rootsis kasutatakse virtuaalset valuutat bitcoini peamiselt internetipõhisteks makseteks eraisikute vahel. Bitcoin kuulub „kahesuunalise vooga" virtuaalsete valuutade süsteemi, mille toimimine reaalses maailmas sarnaneb teiste konverteeritavate valuutadega.[13]

39. Kuna Euroopa Kohus on oma otsust sõnaselgelt kinnitanud asjaoluga, et põhikohtuasja puhul on selge, et virtuaalsel valuutal bitcoin ei ole muud mõtet, kui olla kasutatav maksevahendina, ning et osa ettevõtjaid aktsepteerivad seda antud eesmärgil,[14] tuleb maksuvabastuse sätte laiendamist kitsalt tõlgendades ka piirata selle eesmärgiga.

40. Seega hõlmab see äärmisel juhul selliseid virtuaalseid valuutasid, mida nagu bitcoini aktsepteeritakse ettevõtjate vahel lepingulise vahetu makseviisina ja mille ainus mõte on olla kasutatav maksevahendina. Nagu ka komisjon õigesti rõhutab, ei saa aga rääkida toimimisest *ainsa maksevahendina*, kui „valuutat" kasutatakse ainult mängusiseselt. Siis ei ole see maksevahend, vaid üksnes mängus toimiv vahend, seega mängusisene raha. Mängusisese raha kasutamist mängus – isegi kui see toimib seal valuuta või maksevahendina – ei saa võrdsustada selle kasutamisega maksevahendina ettevõtjate vahelistes õigustehingutes.

41. Järelikult tuleb direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e tõlgendada nii, et see vabastab käibemaksust ainult tehingud, mis on seotud ühelt poolt seaduslike maksevahenditega ja teiselt poolt selliste mitte seaduslike maksevahenditega, mida aktsepteeritakse ettevõtjate vahel lepingulise vahetu makseviisina ja mille ainus mõte on olla kasutatav maksevahendina õigustehingutes.

D. Mängusisene kuld kui vautšer artikli 30a tähenduses?

42. Kuna vastus esimesele küsimusele on eitav, tuleb vastata teisele küsimusele. Nagu juba selgitatud, ei sisalda teine küsimus kahjuks ühtegi liidu õiguse sätet, mida Euroopa Kohtul palutakse tõlgendada. Arvestades asjaolu, et kaebaja kaitses end mitmeotstarbelise vautšeri olemasoluga, võiks seda küsimust mõista nii, et soovitakse tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 30a ja 30b, et teha kindlaks, kas mängusisest kulda tuleb pidada vautšeriks direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses.

43. Taustaks on asjaolu, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 30b lõike 2 kohaselt tekitab mitmeotstarbelise vautšeri väljastamine ja üleandmine käibemaksu seisukohast tagajärgi alles selle lunastamisel. See eeldab aga, et mängusisest kulda saab pidada vautšeriks direktiivi 2006/112/EÜ artikli 30a tähenduses. Selleks peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust.[15] Esiteks peab tarnitav kaup või potentsiaalne tarnija olema märgitud vautšeril või selle tingimustes. See vastab mängusisese kulla puhul tõele sama vähe kui tüüpilise maksevahendi puhul. Igal juhul ei sisalda eelotsusetaotlus selle kohta mingit teavet.

12 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 50).

13 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punktid 11 ja 12).

14 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 52).

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

44. Teiseks peaks mängusisene kuld tooma kaasa kohustuse see vastu võtta tasuna teenuse eest. Vautšeri eesmärk on „dokumenteerida" maksukohustuslase kohustus osutada (siinsel juhul) teenust. See tundub samuti küsitav, kuna mängusisene kuld ise on juba elektrooniline teenus (teatud kasu mängus, mida saab seal kasutada, seega sellega seal mängida), nagu Leedu õigesti rõhutab. Selles osas on õige, et käibemaksuga peaks olema maksustatav juba mängusisese kulla ostmine (kui see on seal võimalik – eelotsusetaotlus ei sisalda ka selle kohta teavet), kui teenuste osutamise koht asub ELis. Mängusisene kuld ise on seega juba tarbitav kasu ning selle eesmärk ei ole üksnes saada hiljem tarbitavat kasu teenuse kujul, mis tuleb veel kindlaks määrata. Ainuüksi asjaolu, et ühte teenust (mängusisest kulda) saab vahetada teise (nt sellise eseme nagu „võlumõõga") vastu – antud juhul mängu raames –, ei tee juba osutatud teenusest veel vautšerit.

45. Lõpuks, nagu selgitasin oma ettepanekus kohtuasjas Lyko Operations (C-436/24),[16] peab vautšer olema väljastajalt omandanud vähemalt kindlaksmääratava väärtuse eest. Siinsel juhul ei näi mängusisese kullaga ka see nii olevat. Eelotsusetaotlus ei ole selles osas siiski täpne, kuna jääb selgusetuks, kust mängusisene kuld pärineb ja oleks ka mõeldav – mille komisjon jätab oma sellekohases arvamuses tähelepanuta –, et mängusisest kulda saab osta mängus tasu eest (niinimetatud rakendusesisene ost). Antud juhul seda mängusisest kulda siiski kõigepealt ei osteta, vaid teenitakse mängus. Ent isegi kui mängusisest kulda saaks osta tasu eest, ei tee ainuüksi elektroonilise teenuse ostmine tasu eest sellest veel vautšerit, nagu äsja selgitatud.

46. Seega ei ole direktiivi 2006/112/EÜ artikli 30b lõige 2 asjakohane.

E. Artiklis 311 jj ette nähtud kasuminormi maksustamise korra kohaldamine

1. Probleemi kirjeldus

47. Viimase küsimusega tõstatab eelotsusetaotluse esitanud komisjon siiski dogmaatiliselt huvitava probleemi. See seisneb asjaolus, et tavaline kaupleja, kes ostab sisse kaupu ja neid müüb – käibemaks peab olema tema jaoks neutraalne – maksustab üldjuhul ainult enda loodud lisandväärtuse (st ostu- ja müügihinna vahe). See saavutatakse sisendkäibemaksu mahaarvamisega, mistõttu näiteks ettevõtja, kes müüb oma kaupu alla sisseostuhinna, ei pea kokkuvõttes ka käibemaksu tasuma.

48. Kaebaja puhul see aga nii ei ole. Oma „kullakaubandusega" tegutseb ta sektoris, kus on ülekaalus mittemaksukohustuslased ja nende kaubad. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kehtib aga ainult maksukohustuslaselt ostmisel (direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punkt a). Mängusisese kulla (mittemaksukohustuslaselt) ostmisel 100 eest ja müümisel 90 eest peaks ta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 73 kohaselt arvutama ja tasuma käibemaksu saadud 90 pealt (Leedus 21% maksumäära puhul suuruses 21/121). Isegi müümisel 120 eest tuleks arvutada käibemaks 120 pealt, mis Leedus kehtiva maksumäära 21% puhul tooks kaebaja jaoks kaasa kahjumliku müügi. Ainus võimalus seda vältida oleks müüa 100 eest ostetud mängusisene kuld vähemalt 122 eest, et teenida vähemalt väikest kasumit. Sellisel juhul ei ostaks aga ilmselt ükski mängija kaebajalt mängusisest kulda, vaid teeniks selle mängus ise või ostaks teiselt mängijalt (kes ei ole maksukohustuslane) ilma lisanduva käibemaksuta.

[16] See esitatakse samuti 11. septembril 2025.

49. Seega on maksukohustuslane (kaupleja) ebasoodsas konkurentsiolukorras, mis muudab tegelikult võimatuks selle kaubaga enda nimel eduka kauplemise. Kui Euroopa Kohus peaks seetõttu jõudma siin järeldusele, et maksustatavaks väärtuseks tuleb pidada kogutasu, on kaebaja „kullakaubandus" tõenäoliselt peagi ajalugu. Sel juhul saaks ta veel äärmisel juhul tegutseda vahendajana ostjate ja müüjate vahel, kuna sellisel juhul maksustatakse ainult komisjonitasu (niivõrd kui see ületab väikeettevõtjate piirmäära).

50. See probleemistik (oma arvel kauplemise väljatõrjumine) ei ole siiski uus ja seda käsitletakse direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 311 jj seoses kasuminormi maksustamise korraga. Kasutatud kaupade turul on sellest tulenevalt just need probleemid. Kaubeldakse kaupadega, mis pärinevad eraisikutest müüjatelt ja mida tarbijad saaksid osta ka nendelt eraisikutest müüjatelt. Seetõttu tuleb kauplejal – kui ta soovib müüa kaupu enda nimel teistele eraisikutele – seista silmitsi sedavõrd ebasoodsa konkurentsiolukorraga, et seadusandja lubab tal sisendkäibemaksu mahaarvamise asemel (mis esineb ainult maksukohustuslaselt ostmisel) *maha arvata ostutehingu väärtuse*.

51. Seega saab kaupleja enda ostetud-müüdud kasutatud kaupade puhul kasuminormi maksustamise korra raames oma ostutehingu väärtuse müügitehingust maha arvata ning peab seega tasuma maksu üksnes oma kasumimarginaalilt (kasuminormilt). See väldib ühelt poolt topeltmaksustamist[17], kuna nüüd maksustatakse täiendava käibemaksuga veel ainult ise loodud lisandväärtus (kasuminorm). Teiselt poolt vähendab see ebasoodsat konkurentsiolukorda võrreldes eraisikutest müüjatega, kuna täiendava käibemaksuga maksustatakse ainult tema loodud lisandväärtus.

52. Arvestades asjaolu, et kaebaja soovib äärmisel juhul oma kasuminormi maksustamist ja rõhutab oma kirjalikus arvamuses sõnaselgelt, et tal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, võiks seda küsimust seega mõista ka nii, et palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 311 jj. Sellega seoses tuleks kindlaks teha, kas mängusisest kulda saab käsitada kasutatud kaubana artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses ja kaebajat edasimüüjana artikli 311 lõike 1 punkti 5 tähenduses, nii et käibemaksuga maksustatakse ainult kasuminorm.

2. Sõnastuse tõlgendamine

53. Kaebajat tuleks esmalt pidada edasimüüjaks. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 lõike 1 punktis 5 on maksukohustuslik edasimüüja „maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu".

[17] Selle kohta lähemalt: 17. mai 2023. aasta kohtuotsus État belge (käibemaks – varuosadeks müüdavad sõidukid) (C-365/22, EU:C:2023:415, punkt 23), 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 26), 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 40) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 25).

54. Isegi kui kasuminormi maksustamise kord kujutab endast erandit tavapärasest maksustamiskorrast, siis Euroopa Kohtu arvamuse kohaselt [18] „see tõlgendamisreegel ei tähenda siiski, et nimetatud korda määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et selle korra mõju kaob. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud korra eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest."

55. Seega määratleb Euroopa Kohus [19] mõiste „edasimüüja" õigesti laialt, selle kohaselt ei pea edasimüüja tavaliselt ostma kasutatud kaupa. Siiski on kaheldav, kas edasimüük peab üldjuhul moodustama osa edasimüüja *tavalisest tegevusest* [20]. Kohtul on raske hinnata, mis moodustab osa maksukohustuslase tavalisest tegevusest, kuna see on eelkõige ettevõtja otsus. Siin võib selle aga kõrvale jätta, kuna mängusisese kulla müük moodustab tõenäoliselt osa kaebaja tavalisest tegevusest.

56. Lisaks peaks mängusisene kuld olema kasutatud kaup direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses. Mõistet „kasutatud kaup" tuleb samuti tõlgendada laialt, [21] kuna kasuminormi maksustamise korraga seoses ei ole oluline, kas edasi müüakse uus, vähekasutatud või paljukasutatud kaup, eeldusel, et selle on varem soetanud mitte-ettevõtja.

57. Mängusisest kulda käsitatakse mängus tõepoolest kaubana ja vahetatakse teiste kaupade vastu. Sellegipoolest tuleb seda direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses pidada teenuseks, kuna direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 24 määratleb teenusena kõik, mis ei ole kaubatarne. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 14 lõike 1 kohaselt eeldab kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. Mängusisene kuld ei ole materiaalne vara. Seega tuleb lahendada küsimus, kas ka selliseid teenuseid saab liigitada kasutatud kauba mõiste alla, kui nendega kaubeldakse õigustehingutes nagu kasutatud kaupadega – selles osas on olemas paralleel bitcoinidega (vt selle kohta eespool punkt 38 jj).

58. Kui tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 314 sõna-sõnalt, siis kuuluvad kasuminormi maksustamise korra kohaldamisalasse ainult kasutatud kaupade tarned. Sõnastus on siiski tõlgendamise algus ja mitte lõpp. Liidu õiguse sätte tähenduse kindlaksmääramisel tuleb arvestada selle sõnastust, konteksti ja eesmärke [22] ning eriti aga selle akti tekkelugu [23]. Sellele lisandub seadusandja seotus normihierarhias kõrgemal seisvate sätetega, mistõttu tuleb tõlgendamisel arvesse võtta hartas sätestatud põhiõigusi, [24] nagu ka asjaolu, et tegelikkus võib olla edasi arenenud ja seetõttu ei saanud seda varasemas sõnastuses veel arvesse võtta.

[18] Sõnaselgelt seoses kasuminormi maksustamise korraga: 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 23, milles on viidatud 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsusele PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktikale). Samamoodi ka 1. augusti 2025. aasta kohtuotsus Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 34).

[19] 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 36 jj).

[20] 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 42).

[21] 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 34 jj) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punktid 25 ja 26); vt ka 17. mai 2023. aasta kohtuotsus État belge (käibemaks – varuosadeks müüdavad sõidukid) (C-365/22, EU:C:2023:415, punkt 23).

[22] Nii on leidnud ka Euroopa Kohus: 1. augusti 2025. aasta kohtuotsus Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 31), 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 24), 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 24), 3. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 41) ja 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 34).

[23] 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 18) ja 17. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, punkt 44).

[24] Vt selle kohta ka 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punktid 33 ja 34).

59. Kohtujurist Szpunariga nõustudes nõuab võimude lahususe põhimõte Euroopa Kohtult teatud vaoshoitust.[25] Kehtivate õigusnormide normatiivse sisu riive on õigustatud vaid siis, kui need sätted on ebaselged, mittetäielikud või üksteisega vastuolus või kui nende sõnastuse tõlgendamine viiks tulemusteni, mis on vastuolus mitte ainult nende normide eesmärkide, vaid ka aluspõhimõtetega. Käesoleval juhul on see nii.

60. Sõna „tarne" räägib selle kasuks, et (kaupade) tarnet tuleb mõista käibemaksualaste õigusnormide tähenduses ja seega tehnilises mõttes eristada teenuse osutamisest. Mõiste „tarne" mittetehnilises tähenduses hõlmaks aga ka selliste asjade müüki, mida tuleb tehniliselt käsitada teenusena, kuid mida tavapärases keelekasutuses peetakse pigem kauba käsutamisõiguse üleminekuks ja käsitatakse tegelikkuses (õigustehingutes) seega kasutatud kaupadena.

61. Klassikalised näited selle kohta on näiteks paberpileti müük või isikustatud sõiduõigus, elektroonilise kunsti müük omandiõigust tõendava NFT abil või ka „kaupade" müük arvutimängus. Väga vähesed arvutimängurid eeldaksid ilmselt, et näiteks „võlumõõga" ostmine on mänguoperaatori või mõne teise müüja pakutav teenus ja et see ei anna neile käsutusõigust „nende võlumõõga" üle.

3. Ajalooline tõlgendamine

62. Kui vaadata kasuminormi maksustamise korra tekkelugu, siis paistab silma, et see lisati direktiivi 2006/112/EÜ alles väga hilja ja tagantjärele.[26] Komisjon tegi esimese ettepaneku 1973. aastal, mille tulemuseks oli vaid üleminekusäte.[27] Komisjoni teine ettepanek 1978. aastal[28] kukkus läbi ja kolmanda esitas ta alles 1989. aastal[29].

63. Komisjoni viimase ettepaneku seletuskirjas on märgitud, et kasuminormi maksustamise kord täidab „olulise lünga ühise käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõttes".[30] Ajendiks olid probleemid kasutatud kaupade piiriülesel reimportimisel eraisikute poolt, mis selgitab keskendumist „materiaalsetele asjadele".

64. Komisjon selgitab aga sõnaselgelt, et tema ettepaneku eesmärk on rakendada „põhimõttelist topeltmaksustamise keeldu".[31] Sellega seoses tuleks leida lahendus kauplejate poolt majandusringlusse *reimporditud kasutatud kaupadele*, kuna ostmisel eraisikute poolt maksustati need juba käibemaksuga ja kaupleja poolt edasimüümisel maksustataks need veel kord käibemaksuga. Tegemist peab olema erikorraga, mida „kohaldatakse üksnes nendele turgudele spetsialiseerunud ettevõtjate suhtes".[32]

[25] Kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Mensing (C-180/22, EU:C:2023:242, punkt 46 jj).

[26] Vt ka tekkeloo kohta: 9. juuli 1992. aasta kohtuotsus „K" Line Air Service Europe (C-131/91, EU:C:1992:315, punkt 16) ja 5. detsembri 1989. aasta kohtuotsus ORO Amsterdam Beheer und Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608, punkt 11).

[27] 29. juuni 1973. aasta ettepanek – EÜT 1973 C 80, lk 1 – selle tulemusel võeti vastu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 32 üleminekusäte.

[28] 11. jaanuari 1978. aasta ettepanek – ELT 1978 C 26, lk 2.

[29] 11. jaanuari 1989. aasta ettepanek – EÜT 1989, C 76, lk 10.

[30] Komisjoni 3. veebruari 1988. aasta ettepanek nõukogule – COM(88) 846 final. Selle seletuskirja saksakeelne versioon on ära trükitud seaduse seletuskirjas Saksamaa käibemaksuseadusesse ülevõtmisel – vt soovitus otsuse tegemiseks ja rahanduskomisjoni 13. veebruari 1990. aasta aruanne – BT-Drucksache 11/6420 (lisa 2): „Ettepanek võtta vastu nõukogu direktiiv, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 32 ja 28 – kasutatud kaupadele, kunstiteostele, kollektsiooni- või antiikesemetele kohaldatav erikord (EG-Dok. 4204/89), sissejuhatus.

[31] BT-Drucksache 11/6420, lisa 2 punkt I.

[32] BT-Drucksache 11/6420, lisa 2 punkt I. Lõpus.

65. Komisjon rõhutab erikorra laia kohaldamisala. „See vastab siiski ideele vältida topeltmaksustamist kõikjal, kus müüakse edasi kaupu, mis sisaldavad jääkkäibemaksu, mida ei saa maha arvata.“ [33] Selle eristamine, millised kasutatud kaubad sisaldavad veel jääkkäibemaksu ja millised mitte, oleks aga nii raske, et hõlmata tuleks kõik kasutatud kaubad, et „vältida maksukohustusliku edasimüüja tegevuse osadeks jagamist“. [34] Võimalik, et kasuminormi maksustamise kord seoti kasutatud kaupade tarnimisega, kuna sel ajal eeldati, et teenus tarbitakse selle osutamisel alati ära ja seega ei saa sellega ka edasi kaubelda.

66. 1978. aastal ega 1989. aastal ei olnud aga ette näha, et eelkõige tänu internetile tekib järelturg paljudele muudele asjadele, millega kaubeldakse nagu kaupadega, kuid mis ei ole materiaalsed asjad. Kontserdipiletitega jms piletitega kauplemine on klassikaline näide, mis tänu erinevatele veebiplatvormidele võimaldab osta eraisikutest müüjatelt ja müüa edasi teistele eraisikutest ostjatele. Ka antud juhul leidis kaebaja viisi, kuidas osta eraisikutest müüjatelt immateriaalseid asju (mängusisest kulda) ja müüa seda edasi eraisikutest ostjatele. Eeldades, et eraisikutest ostjad ostsid mängusisest kulda mängus tasu eest (niinimetatud rakendusesisene ost), ei ole suurt erinevust võrreldes komisjoni sel ajal kirjeldatud probleemidega.

67. Igal juhul ei võimalda kasuminormi maksustamise korra tekkelugu järeldada, et „kasutatud“ teenustega kauplemine välistati tahtlikult ja teatud põhjustel.

4. Tõlgendamine kasuminormi maksustamise korra lõppeesmärgi alusel

68. Kasuminormi maksustamise korra mõte ja eesmärk on eelkõige neutraalsuse põhimõtte rakendamine, nagu rõhutas komisjon oma ettepanekus kasuminormi maksustamise korra kehtestamise kohta.

69. Neutraalsuse põhimõte nõuab esiteks võrdse konkurentsi tagamist maksukohustuslasest kauplejale, võimaldades tal ostutehingu väärtuse oma müügitehingust maha arvata ja seejärel maksustada ainult vahe. Teiseks on komisjoni arvates vaja vältida topeltmaksustamist tavaliselt kasutatud kaupades sisalduva jääkkäibemaksuga. Mõlemad kajastuvad ka põhjenduses 51 ja Euroopa Kohtu praktikas [35].

70. Neid kahte eesmärki tuleb vaadelda lähtuvalt põhiõiguste hartast, mis on alates Lissaboni lepingust ka liidu seadusandjale siduv. [36] Ka seetõttu peaks kasutatud kaupadega kauplemise ja „kasutatud“ teenustega kauplemise erinevaks maksustamiseks olema põhjendatud alus, et sel viisil mööda minna neutraalsuse põhimõttest.

71. See tuletab meelde Euroopa Kohtu hiljuti lahendatud küsimust, kas kasuminormi maksustamise korda kunstikaubanduses võib eristada olenevalt sellest, millises õiguslikus vormis kunstiteose autor majanduslikult tegutseb. Kohtujurist Szpunar [37] lükkas selle õigesti tagasi

[33] BT-Drucksache 11/6420, lisa 2, artikli 1 peatükk A.1.

[34] BT-Drucksache 11/6420, lisa 2, artikli 1 peatükk A.1. Vt ka 1. augusti 2025. aasta kohtuotsus Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 39) ja 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 36).

[35] 1. augusti 2025. aasta kohtuotsus Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 36), 11. juuli 2018. aasta kohtuotsus E LATS (C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 27), 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 25), 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20, punkt 39), 3. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 47) ja 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punktid 37 ja 41).

[36] Vt selle kohta 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 38 jj).

[37] Kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:438, punkt 29).

objektiivse aluse puudumise tõttu. Seda järgides on Euroopa Kohus kinnitanud, et neutraalsuse põhimõte keelab sarnaseid tehinguid tegevate maksukohustuslaste erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel.[38]

72. Ka siin ei ilmne mingit sisulist põhjust eristamiseks. Käibemaksualastes õigusnormides eristatakse kaubatarneid ja teenuste osutamist üldjuhul ainult tehnilistel põhjustel, kuna sellega on (tavaliselt praktilistel põhjustel) võimalik siduda erinevaid maksustamiskohti, erinevaid maksukohustuslasi, erinevaid maksumäärasid ja maksuvabastusi. Kasuminormi maksustamise korra eesmärgid, milleks on topeltmaksustamise või ebasoodsa konkurentsiolukorra vältimine, on aga nendest tehnilistest põhjustest sõltumatud. Tavapärase maksustamiskorra või kasuminormi maksustamise korra küsimus ei sõltu teenuste osutamise ja kaubatarnete tehnilisest eristamisest, kui teenuseid ei tarbita ära kohe, vaid nendega kaubeldakse edasi nagu kaupadega (näiteks sissepääsupiletid).

73. Osaliselt on kaubeldavate kaupade käibemaksualane klassifitseerimine isegi vastuolus tsiviilõigusliku klassifitseerimisega, mis muudab sellised erinevad maksuõiguslikud tagajärjed kaupleja jaoks veelgi küsitavamaks. Näiteks sissepääsuõigused on Saksa tsiviilõiguses esitajadokumendid, mis antakse üle nagu kaubad, kuna paberist tuleneva õiguse aluseks on õigus paberile (vt BGB § 807). Seega on tegelikult tegemist (paberi) tarnega, kuid käibemaksutehniliselt teenuse osutamisega (juurdepääsuõigus). Käibemaksutehniline hinnang ei muuda siiski asjaolu, et äritehingutes antakse sissepääsupiletite omandiõigus üle nagu kaupadel ja nendega kaubeldakse nagu kaupadega.

74. Teenuste puhul, millega kaubeldakse nagu kasutatud kaupadega, puudub aga direktiivis 2006/112/EÜ kasuminormi maksustamise korraga võrreldav kord, mis leevendaks tegutsevate ettevõtjate ebasoodsat konkurentsiolukorda ja väldiks topeltmaksustamist. See puuduv kord (seadusandlik lünk) viib vastuoluni neutraalsuse põhimõttega (kui harta artikli 20 väljendusega), mis aga ei too kaasa direktiivi kehtetust, vaid selle saab lahendada direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 jj kohaldamisega analoogia alusel.[39] „Kasutatud" teenuste järelturule seadusandja sel ajal ilmselt ei mõelnud.

75. Isegi kui võtta arvesse seadusandja laia kaalutlusõigust, puudub kasuminormi maksustamise korra piiramiseks tarnetega õiguslikult vastuvõetav eesmärk ja usutav põhjendus selliseks seadusandlikuks piiranguks. Harta artiklis 20 – seega esmases õiguses – sätestatud võrdse kohtlemise põhimõte toetab samuti kasuminormi maksustamise korra laiendatud tõlgendamist, et hõlmata teenuseid, millega kaubeldakse nagu kasutatud kaupadega.

76. Juhul kui maksukohustuslane ei saa mängusisest kulda siiski osta, vaid üldjuhul ainult ise mängus teenida, siis minu arvates selline võrreldavus puudub. Samuti oleks (tavaliselt) välistatud jääkkäibemaksu olemasolu võimalus, millega tuleks arvestada. Seega ei tuleks kõne alla analoogia alusel kohaldamine topeltmaksustamise vältimiseks. Seda, kas see on nii mängusisese kulla puhul, peab otsustama eelotsusetaotluse esitanud komisjon.

[38] 1. augusti 2025. aasta kohtuotsus Galerie Karsten Greve (C-433/24, EU:C:2025:600, punkt 41 jj).

[39] Seda seisukohta jagavad ka (vähemalt Saksamaal) väga tuntud maksuõiguse asjatundjad: Wäger, C., „Neues aus Europa: Der Gleichbehandlungsgrundsatz und seine Bedeutung für die MwStSystRL", *Deutsches Steuerrecht* 2017, lk 2017 (2020 ja 2021); Stadie, H., teoses: *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, sissejuhatuse punkt 613, 2024. aasta jaanuari seisuga); Hey, J./Hoffsümmer, P., „Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sportveranstaltungen und Musikveranstaltungen", *Umsatzsteuer-Rundschau* 2005, lk 641 (648).

5. Vahejäreldus

77. Selleks et võtta arvesse tehnika arengut ja kuna puuduvad tõendid selle kohta, et „kasutatud" teenustega kauplemine jäeti kasuminormi maksustamise korrast välja tahtlikult ja objektiivsetel põhjustel, tuleb kõne alla direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 jj analoogia alusel kohaldamine kaubeldavate teenuste suhtes. Otsustav on see, et nende teenustega kaubeldakse järelturul sarnaselt tavaliste kasutatud kaupadega.

VI. Ettepanek

78. Seetõttu teen ettepaneku vastata Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutseva maksuvaidluste komisjoni (Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt on käibemaksust vabastatud üksnes tehingud, mis on seotud seaduslike maksevahenditega või selliste mitte seaduslike maksevahenditega, mida aktsepteeritakse ettevõtjate vahel lepingulise vahetu makseviisina ja mille ainus mõte on olla kasutatav maksevahendina õigustehingutes.

2. Mängusisese kulla (kui elektroonilise teenuse) eesmärk ei ole lihtsalt saada hiljem tarbitavat kasu teenuse kujul, mille vautšeri väljastaja peab veel kindlaks määrama, vaid see on juba ise tarbitav kasu. Seetõttu ei ole see vautšer direktiivi 2006/112/EÜ artikli 30a tähenduses.

3. Arvestades tehnoloogia arengut, tuleb direktiivi 2006/112/EÜ artikli 311 lõike 1 punkti 1 tõlgendada teleoloogiliselt laiemalt nii, et see hõlmab ka üleantavaid immateriaalseid asju, tingimusel, et nendega kaubeldakse õigustehingutes nagu materiaalsete asjadega. Otsustav on see, et nende teenustega kaubeldakse järelturul sarnaselt tavaliste kasutatud kaupadega ja et need sisaldavad tavaliselt jääkkäibemaksu. Seda, kas see on nii ka käesoleval juhul mängusisese kulla puhul, peab otsustama eelotsusetaotluse esitanud komisjon.