Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

28. aprill 2022 *

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Artikli 30a punkt 1 – Mõiste „vautšer“ – Artikli 30a punkt 3 – Mõiste „mitmeotstarbeline vautšer“ – Sellise kaardi müük, mis annab omanikule õiguse kasutada piiratud aja jooksul mitut turismiteenust

Kohtuasjas C-637/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 18. novembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. novembril 2020, menetluses

Skatteverket

versus

DSAB Destination Stockholm AB,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud I. Ziemele, T. von Danwitz (ettekandja), P. G. Xuereb ja A. Kumin,

kohtujurist: T. Ćapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Skatteverket, esindaja: A.-S. Pallasdies,

– DSAB Destination Stockholm AB, esindajad: U. Grefberg ja *advokat* M. Fri,

– Itaalia valitsus, esindajad: G. Palmieri ja A. Maddalo,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja P. Carlin,

olles 24. veebruari 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/1065 (ELT 2016, L 177, lk 9), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 30a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Skatteverketi (Rootsi maksuamet) ja DSAB Destination Stockholm AB (edaspidi „DSAB“) vahelises kohtuvaidluses sellise viimase poolt turustatava instrumendi maksustamisviisi üle, mida ta turustab „*citycard*'i“ vormis (edaspidi „põhikohtuasjas kõne all olev kaart“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile c maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 30a on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

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

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

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

5 Käibemaksudirektiivi artiklis 30b on ette nähtud:

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

Kui üheotstarbelise vautšeri annab üle teise maksukohustuslase nimel tegutsev maksukohustuslane, käsitatakse kõnealust üleandmist vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamisena teise maksukohustuslase poolt, kelle nimel maksukohustuslane tegutseb.

Kui kaubatarnija või teenuseosutaja ei ole maksukohustuslane, kes üheotstarbelise vautšeri enda nimel väljastas, loetakse kõnealune kaubatarnija või teenuseosutaja siiski nimetatud maksukohustuslasele kõnealuse vautšeriga seotud kaubatarnijaks või teenuseosutajaks.

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

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 73a on sätestatud:

„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.“

Direktiiv 2016/1065

7 Direktiivis 2016/1065, millega muudeti direktiivi 2006/112, et lisada sinna muu hulgas artiklid 30a, 30b ja 73a, on põhjendused 2, 4 ja 5 sõnastatud järgmiselt:

„(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.

[…]

(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.“

Rootsi õigus

8 Käibemaksudirektiivi artiklid 30a ja 30b võeti Rootsi õigusesse üle eelkõige 30. märtsi 1994. aasta käibemaksuseaduse (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200); *SFS* 1994, nr 200) 1. peatüki §-dega 20 ja 21, 2. peatüki §-ga 12 ja 7. peatüki §-ga 3c.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 DSAB on ettevõtja, kes turustab põhikohtuasjas kõne all olevat kaarti Stockholmi linna (Rootsi) külastavatele turistidele.

10 Kaart annab selle omanikule õiguse piiratud aja jooksul ja teatava summa ulatuses külastada ligikaudu 60 turismiobjekti, näiteks vaatamisväärsusi ja muuseume. Samuti annab see kaardiomanikule õiguse kasutada ligikaudu kümmet reisijaveoteenust, näiteks DSAB enda „Hop On – Hop Off“ busside ja paatidega korraldatavatel marsruutekskursioonidel ning teiste korraldajate ekskursioonidel. Mõned neist teenustest on käibemaksuga maksustatavad 6%–25%, samas kui teised on maksust vabastatud. Põhikohtuasjas kõne all oleva kaardi omanik kasutab kaarti maksevahendina sissepääsu või kasutamise eest tasumiseks ega maksa täiendavat tasu, kuna kaart lihtsalt registreeritakse spetsiaalses kaardilugejas. DSABga sõlmitud lepingu alusel saab teenuseosutaja temalt seejärel iga sissepääsu või kasutamise eest tasu, mis võrdub teatava protsendiga sissepääsu või kasutamiskorra tavahinnast. Teenuseosutaja ei ole kohustatud kaardiomanikku teenindama rohkem kui üks kord. DSAB ei taga minimaalset külastajate arvu. Kui kaardi piirväärtus on ära kasutatud, ei saa omanik seda enam kasutada.

11 Põhikohtuasjas kõne all olev kaart esineb mitmes erinevas variandis, millel on erinevad kehtivusajad ja väärtuspiirid. Näiteks täiskasvanu kaart kehtivusajaga 24 tundi maksab 669 Rootsi krooni (SEK) (ligikaudu 65 eurot). Kehtivusaja jooksul võib omanik kaarti kasutada maksevahendina summas kuni 1800 Rootsi krooni (ligikaudu 176 eurot). Kehtivusaeg hakkab kulgema, kui kaarti esimest korda kasutatakse. Kaart tuleb ära kasutada ühe aasta jooksul alates selle ostmisest.

12 DSAB esitas maksuõiguse sätete üksikjuhtumi tõlgendamise taotluse Skatterättsnämndenile (Rootsi maksuõiguse komisjon), kes seda lahendades otsustas, et põhikohtuasjas kõne all olev kaart ei ole „mitmeotstarbeline vautšer“ käibemaksudirektiivi artikli 30a tähenduses. Ta järeldas, et mõiste „vautšer“ määratlusest selle artikli tähenduses koostoimes maksustatava väärtuse arvutamist käsitlevate sätetega tuleneb, et vautšeril peab olema teatav nimiväärtus või see peab olema seotud teatavate konkreetsete kaubatarnete või teenuste osutamisega. Selle komisjoni sõnul peab vautšerist selgelt nähtuma see, mida selle eest vastusooritusena saadakse, kuigi mitmeotstarbelise vautšeri puhul võib esineda ebakindlust maksumäära või maksustamisriigi osas.

13 Eespool nimetatud üksikjuhtumi tõlgenduse peale esitasid eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse nii maksuhaldur kui ka DSAB.

14 Maksuhaldur väidab, et põhikohtuasjas kõne all olevat kaarti ei saa pidada „vautšeriks“ käibemaksudirektiivi artikli 30a tähenduses. Tegemist on meelelahutuskaardi liigiga, millel on väga lühikese kehtivusajaga võrreldes väga suur väärtuse piirmäär. Seega ei ole keskmisel tarbijal võimalik kasutada kõiki selle kaardiga pakutavaid võimalusi. Kaardiomaniku allahindlus võrreldes vaatamisväärsuste külastamise tavahinnaga on proportsionaalne kaardi kasutamise määraga. Nii ei saa kaarti kui sellist pidada kauba või teenuste vastu vahetatavaks.

15 DSAB väidab seevastu, et põhikohtuasjas kõne all olev kaart vastab käibemaksudirektiivi artiklis 30a sätestatud tingimustele ja on „mitmeotstarbeline vautšer“ selle artikli tähenduses. DSAB toob eelkõige esile, et asjaomased teenuseosutajad on kohustatud kaarti maksevahendina vastu võtma ja et kaardiomanikele kohaldatavates tingimustes on märgitud, milliste teenuste eest saab kaardiga maksta ja kes on nende teenuste osutajad. Kaarti saab kasutada tasuna teenuste eest, millele kohaldatakse erinevaid maksumäärasid. Seetõttu ei ole põhikohtuasjas kõne all oleva kaardi väljastamise ajal kaardiga hõlmatud võimalike teenuste eest tasumisele kuuluv käibemaksusumma teada.

16 Neil asjaoludel, võttes arvesse, et Euroopa Kohus ei ole veel selgitanud, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi vautšereid käsitlevaid sätteid, ja et selle direktiivi artikli 398 alusel loodud käibemaksukomitee töö ei ole viinud üksmeelele põhikohtuasjas kõne all oleva kaardiga sarnaste instrumentide maksustamise osas, 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?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 30a tuleb tõlgendada nii, et instrument, mis annab selle omanikule õiguse kasutada teatud kohas erinevaid teenuseid piiratud aja jooksul ja teatava summa ulatuses, võib kujutada endast „vautšerit“ selle direktiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses, kuigi keskmine tarbija ei saa instrumendi piiratud kehtivusaja tõttu kõiki pakutavaid teenuseid kasutada, ja kui vastus on jaatav, siis kas sellist instrumenti võib pidada „mitmeotstarbeliseks vautšeriks“ nimetatud direktiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses.

18 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel võtta arvesse mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (18. novembri 2020. aasta kohtuotsus Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Sellega seoses on esimesena tarvis kindlaks teha, millistel tingimustel saab instrumenti pidada „vautšeriks“, arvestades käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 sõnastust.

20 Selle sätte kohaselt on „vautšer“ instrument, mille puhul esiteks on kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest ning mille puhul teiseks on tarnimisele kuuluvad kaubad või osutamisele kuuluvad teenused või nende potentsiaalsete tarnijate või osutajate isikud märgitud kas instrumendil endal või sellega seotud dokumentides, sealhulgas sellise instrumendi kasutamise tingimustes.

21 Seega tuleb ühelt poolt kontrollida, kas instrumendiga kaasneb kohustus see vastu võtta tasuna või osana tasust tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste eest, ja teiselt poolt, kas nimetatud instrumendil endal või sellega seotud dokumentides on täpsustatud, millised on tarnimisele kuuluvad kaubad või osutamisele kuuluvad teenused või kes on potentsiaalsed tarnijad või

teenuseosutajad. Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 sõnastusest, kus esineb sidesõna „ning“, ja nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 41, on käesoleva kohtuotsuse punktis 20 osundatud kaks tingimust kumulatiivsed.

22 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et need kaks tingimust näivad olevat täidetud, kuid seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski kontrollima.

23 Mis puudutab maksuhalduri argumente, et põhikohtuasjas kõne all olev kaart ei saa olla „vautšer“ käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses põhjusel, et keskmisel tarbijal ei ole võimalik kõiki pakutavaid teenuseid kasutada, arvestades kaardi piiratud kehtivusaega, siis tuleb märkida, et nende argumentidega ei saa nõustuda.

24 Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 57 sisuliselt täheldas, ei tulene käibemaksudirektiivi artikli 30a punktis 1 sisalduvast „vautšeri“ määratlusest, et asjaomase kaardi kehtivusaeg või võimalus kasutada kõiki sellega pakutavaid teenuseid omaksid tähtsust kaardi kvalifitseerimisel „vautšeriks“ selle sätte tähenduses.

25 Lisaks, vastupidi sellele, mida väidab Itaalia valitsus oma kirjalikes seisukohtades, ei saa sellise instrumendi nagu põhikohtuasjas kõne all oleva kaardi väljastamist pidada „ühe teenuse osutamiseks“, arvestades pakutavate teenuste ja teenuseosutajatena tegutsevate kolmandate ettevõtjate mitmekesisust.

26 Selline kvalifitseerimine oleks pealegi vastuolus direktiivi 2016/1065 põhjenduses 5 väljendatud eesmärgiga, kuna see viiks selleni, et kehtestataks ühtne maksumäär sellistele teenustele nagu transport või muuseumi sissepääs, mille suhtes kehtivad erinevad käibemaksumäärad või mis on sellest maksust vabastatud. Selline kvalifitseerimine võib viia ka asjaomaste teenuste topeltmaksustamiseni, kuigi direktiivi 2016/1065 eesmärk oli muu hulgas selle vältimine, nagu nähtub direktiivi põhjendusest 2.

27 Neil asjaoludel ja arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 22 nimetatud kontrolli, näib olevat võimalik kvalifitseerida põhikohtuasjas kõne all olev kaart „vautšeriks“ käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses.

28 Teisena, mis puudutab põhikohtuasjas kõne all oleva kaardi kvalifitseerimist „mitmeotstarbeliseks vautšeriks“ käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses, siis tuleb märkida, et see mõiste hõlmab ülejäänud juhtusid. Kõik muud vautšerid peale üheotstarbeliste vautšerite on selle sätte kohaselt „mitmeotstarbelised vautšerid“. Seega tuleb kõigepealt kontrollida, kas kõnealune kaart kuulub käibemaksudirektiivi artikli 30a punktis 2 nimetatud mõiste „üheotstarbeline vautšer“ alla.

29 Viimati nimetatud sätte kohaselt on „üheotstarbeline vautšer“ määratletud kui vautšer, mille puhul vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada.

30 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olev kaart võimaldab kasutada erinevaid teenuseid, mille suhtes kohaldatakse erinevaid käibemaksumäärasid või mis on sellest maksust vabastatud, ja et ei ole võimalik ette näha, millised teenused kaardiomanik valib.

31 Sellisel juhul tuleb tõdeda, et kaardiomaniku saadud teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks ei ole kaardi väljastamise ajal teada, mis välistab kaardi kvalifitseerimise „üheotstarbeliseks vautšeriks“ käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 2 tähenduses. Järelikult, nagu kohtujurist oma ettepaneku

punktis 66 esile tõi, tuleb see kaart, kuna seda võib – kui käesoleva kohtuotsuse punktis 22 nimetatud kontrollist ei tulene teisiti – pidada „vautšeriks“, kvalifitseerida „mitmeotstarbeliseks vautšeriks“ selle direktiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses. Kaardi maksustamisviis tuleb kindlaks määrata nimetatud direktiivi artikli 30b lõike 2 ja artikli 73a alusel.

32 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 30a tuleb tõlgendada nii, et instrument, mis annab selle omanikule õiguse kasutada teatud kohas erinevaid teenuseid piiratud aja jooksul ja teatava summa ulatuses, võib kujutada endast „vautšerit“ selle direktiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses, kuigi keskmine tarbija ei saa instrumendi piiratud kehtivusaja tõttu kõiki pakutavaid teenuseid kasutada. Nimetatud instrument on „mitmeotstarbeline vautšer“ direktiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses, kuna nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks ei ole selle väljastamise ajal teada.

Kohtukulud

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/1065), artiklit 30a tuleb tõlgendada nii, et instrument, mis annab selle omanikule õiguse kasutada teatud kohas erinevaid teenuseid piiratud aja jooksul ja teatava summa ulatuses, võib kujutada endast „vautšerit“ selle direktiivi artikli 30a punkti 1 tähenduses, kuigi keskmine tarbija ei saa instrumendi piiratud kehtivusaja tõttu kõiki pakutavaid teenuseid kasutada. Nimetatud instrument on „mitmeotstarbeline vautšer“ direktiivi artikli 30a punkti 3 tähenduses, kuna nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks ei ole selle väljastamise ajal teada.

Allkirjad