

Kohtuasi C-68/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

8. veebruar 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

3. november 2022

Kaebaja ja kassaator:

M-GbR

Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

Finanzamt O

Põhikohtuasja ese

Käibemaks – Direktiiv 2006/112 – Artiklid 30a ja 30b – Üheotstarbeliste ja mitmeotstarbeliste vautšerite piiritlemine – Digitaalse sisu ostmiseks kasutatavate vautšerikaartide või vautšerikoodide käsitlemine maksustamise seisukohast

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

Euroopa Kohtule esitatakse nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (27. juunil 2016 muudetud redaktsioon), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 30a ja 30b tõlgendamise kohta järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas tegemist on üheotstarbelise vautšeriga käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 2 tähenduses, kui
 - vautšeriga seotud teenuste osutamise koht on küll teada selles mõttes, et kõnealuseid teenuseid kavatakse lõpptarbijatele osutada ühe liikmesriigi territooriumil,
 - kuid käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimese lõigu esimeses lauses sisalduva fiktsiooni kohaselt toob olukord, kus maksukohustuslane annab vautšeri vautšeriga seotud teenuse osutamiseks üle teisele maksukohustuslasele, kaasa teenuse osutamise teise liikmesriigi territooriumil?
2. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt (ja seega on vaidlusalusel juhul tegemist mitmeotstarbelise vautšeriga): kas käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 esimene lõik, mis näeb ette, et teenuste tegelik osutamine mitmeotstarbelise vautšeri eest, mille teenuseosutaja võtab vastu tasuna või osana tasust, maksustatakse käibemaksudirektiivi artikli 2 kohaselt käibemaksuga, samal ajal kui kõnealuse mitmeotstarbelise vautšeri kõiki eelnevaid üleandmisi käibemaksuga ei maksustata, takistab maksukohustuse tekkimist muul alusel (Euroopa Kohtu 3. mai 2012. aasta otsus Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artiklid 2, 9, 30a, 30b, 44 ja 58

Nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1065, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vautšerite käsitlemise osas

Viidatud riigisisised õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 3 lõiked 13–15, § 3a lõiked 2 ja 5 ning § 27 lõige 23

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Menetlusosaliste vahel on vaidlus selle üle, kas digitaalse infosisu ostmiseks ette nähtud vautšerikaartide või vautšerikoodide (nn X-kaardid) üleandmist maksustatakse käibemaksuga.
- 2 Kaebaja müüs 2019. aastat hõlmanud maksustamisperioodil (edaspidi „vaidlusalune aasta“) X-kaarte oma veebipoes. X-kaartide väljastaja oli vaidlusalusel aastal Y, kelle registrijärgne asukoht oli Ühendkuningriik. Vautšerikoodid võimaldasid ostjal laadida oma X-kasutajakontole teatud

rahasumma, mille nimiväärtus oli väljendatud eurodes. Pärast seda sai kontoomanik osta Y-i X-poest seal märgitud hinnaga digitaalset sisu.

- 3 Y turustas erinevate riigikoodidega X-kaarte paljude edasimüüjate kaudu. Klientidele, kelle elukoht või harilik viibimiskoht oli Saksamaal ja kellel oli Saksa X-kasutajakonto, oli ette nähtud kood DE.
- 4 Vaidlusalusel aastal tellis kaebaja X-kaarte kahelt tarnijalt, kelle asukoht ei olnud Ühendkuningriigis ega Saksamaal, vaid teistes liikmesriikides. Tarnijad olid X-kaardid eelnevalt Y-lt ostnud. Oma käibedeklaratsioonides ei kajastanud kaebaja X-kaartide ostmist tarnijatelt ega nende üleandmist lõpptarbijatele. Ta eeldas, et X-kaartide puhul oli tegemist väärtuspõhiste või mitmeotstarbeliste vautšeritega.
- 5 Pädev maksuamet leidis seevastu, et kaebaja tehingud X-kaartidega on Saksamaal maksustatavad, sest Y väljastatud DE-koodiga kaardid olid mõeldud üksnes Saksamaal elavatele lõpptarbijatele, kellel on Saksa kasutajakonto. Kaartide liigitamist kaubapõhisteks või üheotstarbelisteks vautšeriteks toetab ka tõsiasi, et Y oli kaardid sellistena turule lasknud ja sellistena käsitasid kaarte ka kõik teised edasises teenuse osutamise ahelas osalejad.
- 6 Finanzgericht (maksukohus) jättis selle peale esitatud kaebuse rahuldamata, kaebaja esitas otsuse peale kassatsioonkaebuse, mida menetleb eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

Esimene eelotsuse küsimus

Eelmärkused

- 7 „Üheotstarbeline vautšer“ on vautšer, mille puhul vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht ja nendelt kaupadelt või teenustelt sisse nõutav käibemaks on vautšeri väljastamise ajal teada (käibemaksudirektiivi artikli 30a punkt 2). „Mitmeotstarbeline vautšer“ on muu vautšer kui üheotstarbeline vautšer (käibemaksudirektiivi artikli 30a punkt 3).
- 8 Üheotstarbelise vautšeri iga üleandmist enda nimel tegutseva maksukohustuslase poolt käsitatakse vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamisenä. Kaupade tegelikku üleandmist või teenuste tegelikku osutamist üheotstarbelise vautšeri eest seevastu sõltumatu tehinguna ei käsitata (käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimene lõik). Mitmeotstarbelise vautšeri puhul maksustatakse käibemaksuga vastupidi üksnes vautšeriga seotud kaupade tegelik üleandmine või teenuste tegelik osutamine, kõnealuse mitmeotstarbelise vautšeri kõiki eelnevaid üleandmisi aga käibemaksuga ei maksustata (käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 esimene lõik).

- 9 Sellises olukorras nagu käesolev, kus vautšeri väljastaja (A) annab vautšeri enda nimel üle teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele (B), kes omakorda annab selle enda nimel üle järgmisele isikule (C), käsitatakse käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimese lõigu kohaselt nii vautšeri üleandmist A-lt B-le kui ka vautšeri üleandmist B-lt C-le vautšeriga seotud teenuse osutamiseks, samal ajal kui teenuse (hilisemat) tegelikku osutamist käibemaksuga ei maksustata.
- 10 Ei ole selge, millised tagajärjed tulenevad käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimese lõigu esimesest lausest käibemaksudirektiivi artikli 30a punktile 2. Üheotstarbelise vautšeri olemasolu käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 2 tähenduses eeldab, et vautšeriga seotud teenuse osutamise koht on teada. Vautšeri korduva üleandmise puhul tuleneb aga käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimese lõigu esimesest lausest, et vautšeriga seotud teenus loetakse osutatuks korduvalt.
- 11 Selline tõlgendus, mis põhineb käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimese lõigu esimese lause sõnastusel (esimene tõlgendus), tooks siiski kaasa üheotstarbelise vautšeri kohaldamisala märkimisväärse kitsenemise teenuste valdkonnas. Nimelt ei oleks sellise vautšeriga tegemist, kui vautšer oleks seotud teenusega, mille puhul tuleb selle osutamise koht määrata käibemaksudirektiivi artikli 44 alusel (vt allpool, punkt 14 jj).
- 12 Kõne alla tuleks siiski ka teine tõlgendus. Esiteks võiks hindamisel, kas teenuste osutamise koht on käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 2 tähenduses teada, jätta käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 1 esimese lõigu esimeses lauses sisalduva fiktsiooni tähelepanuta. Sellisel juhul oleks vautšeri võimalik üleandmine teises liikmesriigis asuvale edasimüüjale käibemaksudirektiivi artikli 30a punkti 2 kohaldamise seisukohast tähtsusetu. Teiseks võiks kaaluda, kas lõpptarbijale osutatava teenusega seotud vautšeri puhul on üleandmise toimumise koht lõpptarbijale osutatava teenuse osutamise kohaks ka siis, kui vautšeri annab üks maksukohustuslane üle teisele maksukohustuslasele.

Mõlema võimaliku tõlgenduse kohaldamine käesolevas asjas

- 13 Osas, milles kaebaja turustas vaidlusalusel aastal vautšereid X-kaartide kujul, mis kujutavad endast elektrooniliselt osutatavaid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 58 lõike 1 punkti c tähenduses, ei ole selge, kas seejuures on tegemist üheotstarbeliste vautšeritega, mille üleandmist loetakse teenuste osutamiseks. Selleks peaks vautšeriga seotud teenuste osutamise koht ja nendelt teenustelt sisse nõutav käibemaks olema vautšeri väljastamise ajal teada (käibemaksudirektiivi artikli 30a punkt 2).
- 14 Ei ole selge, millele osutab nõue, et teenuse osutamise koht peab olema teada. Kui see osutab ainult vautšeri (X-kaardi kujul) müüjale lõpptarbijatele, on tegemist üheotstarbelise vautšeriga. Nimelt ei määrata elektroonilise teenuse osutamise kohta vautšeri lunastamisel käibemaksudirektiivi artikli 44 alusel, kuna vautšerit lunastav isik, isegi kui ta on käibemaksudirektiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses

maksukohustuslane, ei tegutse sellisena käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses, sest ta ostab elektrooniliselt osutatava teenuse Y-lt isiklikuks tarbeks (vt selle kohta Euroopa Kohtu 17. märtsi 2021. aasta otsus Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, punktid 39 ja 40). Seega tuleks teenuse osutamise koht lunastamisel kindlaks määrata käibemaksudirektiivi artikli 58 lõike 1 punkti c alusel ja see koht oleks teada, sest X-kaartide kasutamise tingimuste kohaselt on lunastamine lubatud ainult Saksamaal elavatele lõpptarbijatele.

- 15 Seega kui X-kaardid oleksid üheotstarbelised vautšerid, saaks teha järelduse, et Y kui vautšerite väljastaja osutas edasimüüjatele Saksamaal tasu eest elektroonilist teenust, kuna ta andis neile vautšerid tasu eest üle. Samamoodi oleks iga edasine üleandmine (tarnijatelt kaebajale ja kaebajalt tema klientidele) Saksamaal elektrooniliselt osutatav teenus.
- 16 Kui aga nõue, et teenuse osutamise koht peab olema teada, puudutab seevastu ka vautšeri müüki ühelt ettevõtjalt teisele, näib küsitavana, kas tegemist on üheotstarbelise vautšeriga. Sellisel juhul oleksid vautšerite üleandmisel Y-lt tarnijatele ja tarnijatelt kaebajale, mida tuleb pidada sõltumatuteks tehinguteks, nii tarnijad kui ka kaebaja X-kaartide omandamisel käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses „sellisena“ tegutsenud, sest nad ei omandanud X-kaarte mitte isiklikuks tarbeks lunastamiseks, vaid oma majandustegevuse raames edasimüümiseks. Kui käibemaksudirektiivi artiklit 44 kohaldataks tehingute suhtes, millega andis Y vautšerid üle tarnijatele ja tarnijad andsid vautšerid üle kaebajale, ei oleks Y-lt tarnijatele üleandmise tehingute puhul teenuse osutamise koht Saksamaal, küll aga oleks teenuse osutamise koht Saksamaal tarnijatelt kaebajale üleandmise tehingute puhul. Sellisel juhul ei oleks teenuse osutamise koht ajal, mil Y vautšeri väljastas, teada olnud.
- 17 Esimesele eelotsuse küsimusele jaatava vastuse andmist võib toetada direktiivi 2016/1065 põhjendus 3. Selles on märgitud: „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 käsitlemisel. Seetõttu on äärmiselt oluline kehtestada normid, et selgitada vautšerite käsitlemist käibemaksuga maksustamisel.“ See eesmärk jääks saavutamata, kui ühe ja sama vautšeri üleandmine tooks kaasa erinevad õiguslikud tagajärjed sõltuvalt sellest, kas vautšerit turustatakse üksnes Saksamaal asuvate edasimüüjate kaudu, mujal Euroopa Liidu territooriumil asuvate edasimüüjate kaudu või ilma edasimüüjateta otse Saksamaal asuvatele lõpptarbijatele.
- 18 Esimese tõlgenduse (vt eespool, punkt 11) järgimise korral võiks asuda seisukohale, et kaebaja ei andnud üle üheotstarbelisi vautšereid. Sellisel juhul andis X vautšerid käibemaksudirektiivi artikli 44 alusel üle teenuseid saavate tarnijate asukohaks olevas liikmesriigis ja seal kehtiva maksumääraga, samal ajal kui tarnijad andsid vautšerid käibemaksudirektiivi artikli 44 alusel kaebajale üle kaebaja asukohas Saksamaal; sama kehtiks vautšerite üleandmise suhtes kaebajalt

tema klientidele. Seega ei oleks täidetud nõue, et vautšeriga seotud teenuse osutamise koht ja teenuselt sisse nõutav käibemaks peab olema teada.

- 19 Teise tõlgenduse kohaselt (vt eespool, punkt 12) oleks seevastu tegemist üheotstarbeliste vautšeritega.

Teine eelotsuse küsimus

- 20 Kui esimesele eelotsuse küsimusele vastatakse eitavalt, on tegemist mitmeotstarbelise vautšeriga (käibemaksudirektiivi artikli 30a punkt 3). Sellisel juhul maksustatakse teenuste tegelik osutamine mitmeotstarbelise vautšeri eest, mille teenuseosutaja võtab vastu tasuna või osana tasust, käibemaksuga, samal ajal kui kõnealuse mitmeotstarbelise vautšeri kõiki eelnevaid üleandmisi käibemaksuga ei maksustata (käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 esimene lõik).
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldab, et käesolevas asjas kõne all olevaid X-kaarte ei tule käibemaksuga maksustamisel käsitada teistmoodi kui Euroopa Kohtu 3. mai 2012. aasta otsuse Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264) esemeks olevaid kõnekaarte. Viidatud kohtuotsuse punktis 43 on märgitud, et telefoniette võtja, kes pakub elektroonilise side teenuseid, mis seisnevad edasimüüjatele selliste kõnekaartide müümises, millel on olemas kogu teave, mis on vajalik rahvusvaheliste kõnede tegemiseks selle operaatori käsutuses oleva taristu vahendusel ning mida edasimüüjad enda nimel ja enda arvel lõppkasutajatele otse või teiste selliste maksukohustuslaste kaudu nagu hulgimüüjad või jaemüüjad edasi müüvad, osutab edasimüüjale tasu eest elektroonilise side teenust. Kohtuotsuse Lebara punkti 42 kohaselt on seega nii kõnekaartide algne müük kui ka edasimüük edasimüüjate poolt maksustatavad tehingud.
- 22 Eelneva põhjal otsustades peaks kaebaja tehingu, mille raames annab kaebaja X-kaardid üle oma klientidele, elektrooniliselt osutatava teenusena käibemaksuga maksustama. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kaheldavaks, et käibemaksudirektiivi artiklite 30a ja 30b sätetega taotletakse teistsugust eesmärki, kuigi need sätted peavad viima pöördmaksustamiseni. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule ei ole selge, milline on käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 esimese lõigu viimase lauseosa ja kohtuotsuses Lebara esitatud Euroopa Kohtu seisukoha vaheline seos.
- 23 Lisaks sellele võis kaebaja mitmeotstarbelisi vautšereid edasi müües osutada Y-le käibemaksuga maksustatavaid turustus- või müügiedendusteenuseid käibemaksudirektiivi artikli 30b lõike 2 teise lõigu tähenduses, millest tulenevalt võib tasu, mille maksab kaebaja tarnijale vautšerite üleandmise eest, seisneda mitte ainult makses, vaid ka sellises teenuses (teenuste vahetamise sarnane tehing, vt 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).