



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 24. oktoobril 2013¹

Kohtuasi C-461/12

Granton Advertising BV
versus
Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof's-Hertogenbosch (Madalmaad))

Maksuõigus — Käibemaks — Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkti d alapunktid 3 ja 5 — Vabalt kaubeldavate maksevahendite ja väärtpaberitega tehtavate tehingute maksuvabastus — Sooduskaartide väljaandmine

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab taas kord probleeme, mida tekitavad käibemaksuõiguses kompleksed turustussüsteemid.² Erisooduskaartide maksustamine, mis on põhikohtuasja ese, puudutab korraga liidu maksuõiguse kahte probleemset valdkonda.

2. Esiteks on asi finantstehingute maksuvabastuse eesmärgis, mis on endiselt üks suur käibemaksuõiguse mõistatus. Nagu Euroopa Parlamendi majandus- ja rahanduskomisjon viimati märkis, ei ole selle vabastuse täpseid põhjusi mitte kunagi täpselt selgitatud.³

3. Teiseks puudutab käesolev kohtumenetlus muu hulgas ka vautšerite käibemaksuga maksustamist. Selle kohta märkis alles hiljuti lühidalt ka komisjon, et majandus on edasi arenenud ja käibemaksu käsitlevad õigusnormid ei suuda sellega enam sammu pidada.⁴

4. Käesolevas menetluses on Euroopa Kohtul nüüd võimalus edasi arendada ja täpsustada oma varasemat praktikat, mis käsitleb kõnealuseid käibemaksuga maksustamise korra probleemseid valdkondi, et hoida ära olukordi, kus liidu organid ei leia lahendust ega saa väidetavalt tugineda liidu õigusnormidele.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vaata selle kohta minu hiljutine 13. septembri 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-310/11: Grattan.

3 — Majandus- ja rahanduskomisjoni 15. septembri 2008. aasta raport ettepaneku kohta võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse kindlustus- ja finantsteenuste käsitlust direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, A6-0344/2008, lk 22.

4 — Vt komisjoni ettepanek võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse vautšerite käsitlust direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, avaldatud ilma kuupäeva ja doumendi numbri veebisaidil http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation/proposed/index_de.htm (külastatud 5. oktoobril 2013), lk 2.

II. Õiguslik raamistik

5. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal aastatel 2001–2005 reguleeris liidu käibemaksuvaldkonda nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁵ (edaspidi „kuues direktiiv”).

6. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktile d vabastavad liikmesriigid maksust muu hulgas järgmised tehingud:

„[...]

3. hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (v.a võlgade sissenõudmine ja faktooring) seotud tehingud, sh nende vahendamine;

[...]

5. tehingud, sh vahendamine, v.a haldamise ja hoidmisega seotud, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtpaberitega, v.a:

- dokumendid, mis tõendavad omandiõigust kaubale,
- artikli 5 lõikes 3 osutatud õigused või väärtpaberid.

[...]”.

7. Wet op de omzetbelasting (Madalmaade käibemaksuseadus) järgib neid kuuenda direktiivi sätteid.

III. Põhikohtuasi ja menetlus Euroopa Kohtus

8. Põhikohtuasi puudutab põhiliselt käibemaksu juurdemääramise otsust ajavahemiku 2001–2005 eest summas 643 567 eurot. Otsus tehti Madalmaade äriühingu Granton Advertising BV (edaspidi „Granton Advertising”) kohta, kes müüs nimetatud ajavahemikul nn Grantoncard’e hinnaga 15–25 eurot tükk ja käsitas neid tehinguid maksuhalduri arvates vääralt käibemaksuvabana.

9. Grantoncardi omanikul oli kindlaksmääratud ajavahemikul õigus hinnaalandusele teatavate ettevõtjate teatavate teenuste kasutamisel, mis olid kaardil konkreetselt loetletud. Nende hulka kuulusid näiteks restoranide, kinode või hotellide teatavad pakkumised. Üks tüüpiline hinnaalandus seisnes selles, et kahe ühiku ostmisel tuli tasuda ainult ühe ühiku hind. Grantoncard ei andnud seevastu õigust vahetada kaarti raha vastu või kasutada teenuseid tasuta

10. Kaardil nimetatud ettevõtjad olid Granton Advertisinguga sõlmitud lepingu alusel võtnud hinnaalandamise kohustuse. Selle eest ei pidanud Granton Advertising ettevõtjatele midagi maksta.

⁵ — EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

11. Siseriiklikes ametiasutustes ja kohtutes tugineb Granton Advertising Grantoncardide müügi käibemaksuvabastusele. *Gerechtshof's-Hertogenbosch*, kes seda kohtuasja praegu menetleb, peab sellega seoses otsustavaks kuuenda direktiivi tõlgendamist. Seetõttu esitas ta Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas mõistet „teised väärtpaberid” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab Grantoncardi, mille puhul on tegemist üleantava kaardiga, mida kasutatakse kaupade ja teenuste eest (osaliseks) tasumiseks, ning kui küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas sellise kaardi väljastamine ja müük on käibemaksust vabastatud?
2. Kui see ei ole nii, siis kas mõistet „muud vabalt kaubeldavad maksevahendid” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 3 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab Grantoncardi, ning kui küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas sellise kaardi väljastamine ja müük on käibemaksust vabastatud?
3. Kas juhul kui Grantoncard kujutab endast „teist väärtpaberit” või „muud vabalt kaubeldavat maksevahendit” eespool kirjeldatud mõttes, on küsimuse puhul, kas nende väljastamine ja müük on käibemaksust vabastatud, oluline asjaolu, et selle kaardi kasutamisel on selle eest makstud tasult (selle proportsionaalselt osalt) maksu kogumine praktiliselt illusoorne?”

12. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Madalmaade Kuningriik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

13. Olen kõigi Euroopa Kohtus oma seisukohad esitanud menetlusosalistega samal arvamusel, et Grantoncard ei kujuta endast „teist väärtpaberit” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses (selle kohta allpool punkt A) ega „muud vabalt kaubeldavat maksevahendit” selle sätte alapunkti 3 tähenduses (selle kohta allpool punkt B). Kuigi seda järeldust arvestades ei vaja kolmas küsimus enam vastamist, käsitlen ma ka seda alternatiivselt allpool punktis C.

A. Väärtpaberitehingute käibemaksust vabastamine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 5

14. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Grantoncard on „teine väärtpaber” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses ja kas sellise kaardi müük on seetõttu käibemaksust vabastatud.

15. Kohtupraktika kohaselt peab selleks, et tehing oleks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 kohaselt käibemaksust vabastatud, olema täidetud kaks üldist tingimust. Esiteks peab tehing toimuma väärtpaberiturul, teiseks peab see muutma poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda.⁶ Seejuures piisab sellest, et tehing võib üksnes luua, muuta või lõpetada tehingupoolte väärtpaberitega seotud õigusi ja kohustusi.⁷

6 — 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 48); 10. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-540/09: Skandinaviska Enskilda Banken (EKL 2011, lk I-1509, punkt 30); 5. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-259/11: DTZ Zadelhoff (punkt 22) ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank (punkt 36); vt ka 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-350/10: Nordea Pankki Suomi (EKL 2011, lk I-7359, punkt 26).

7 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Skandinaviska Enskilda Banken, punkt 31 jj; eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus DTZ Zadelhoff, punkt 23, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Deutsche Bank, punkt 37; vt ka 13. detsembril 2001. aasta otsus kohtuasjas C-235/00: CSC Financial Services (EKL 2001, lk I-10237, punkt 33).

16. Näib, et Ühendkuningriik tahab sellest kohtupraktikast järeldada, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastus ei ole käesolevale kohtuasjale juba seetõttu kohaldatav, et Grantoncardi väljaandmine ei muuda veel poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda.

17. Siiski tuleb rõhutada, et väärtpaber ise ei pea muutma poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda, vaid tehing peab olema „seotud” väärtpaberiga kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses. See juhtub tavaliselt väärtpaberi võõrandamisel, mis muudab ilmselgelt poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda seoses väärtpaberiga, aga see võib nii olla ka aktsiate emissiooni tagamise lepingu korral.⁸ Kuna käesoleval juhul Grantoncardid võõrandati, oli igal juhul tegemist poolte õigusliku ja finantsilise olukorra muutumisega seoses Grantoncardiga.

18. Järelikult tõusetub käesoleval juhul ainult küsimus, kas tegemist on tehinguga väärtpaberiturul. See eeldab, et Grantoncard on väärtpaber.

19. Euroopa Kohus ei ole senini määratlenud, mis on väärtpaber kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse tähenduses. Seoses sellega tõusetub põhimõtteliselt kaks küsimust: mis liiki õigused kuuluvad väärtpaberi mõiste alla, ja kas selline õigus peab olema dokumenteeritud, st olema seotud teatava dokumendi või mõne muu sarnase esemega?

20. Teine esitatud küsimus ei oma põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsust, kuna Grantoncard dokumenteerib igal juhul õiguse, sest kaart tuleb sellega seotud õiguste kasutamiseks esitada ajaomasele ettevõtjale. Uurida tuleb aga seda, kas õigus, mille Grantoncard annab, nimelt õigus nõuda soodustust teatavate ettevõtjate teatavate teenuste korral, on õigus, mis kuulub väärtpaberi mõiste alla kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses.

21. Kuna selle sätte sõnastus on üsna ebamäärane, tuleb seda küsimust selgitada selle sätte ülesehituse ning mõtte ja eesmärgi abil.

1. Ülesehitus

22. Madalmaade Kuningriik viitas õigesti sellele, et väärtpaberi mõiste tõlgendamiseks tuleb arvesse võtta selles sättes sõnaselgelt nimetatud „aktsiaid ja osalusi äriühingutes ja ühendustes” ning „võlakirju”. Sõnastusest „või teised väärtpaberid” ilmneb selgelt, et nimetatud õiguste puhul on samuti tegemist väärtpaberitega. Seda arvestades on arusaadav, kui väärtpaberi mõistega hõlmata eelkõige kaht liiki õigused: õigus osalusele äriühingutes ja õigus võlgniku rahale.

23. Lisaks tuleb nõustuda Ühendkuningriigiga, et ka nende õiguste derivatiivid, nagu optsioonid ja futuurid, kuuluvad väärtpaberite hulka kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses. Käibemaksust vabastatud derivatiivide hulka kuuluvad õigused, mis annavad teatavatel tingimustel õiguse nõuda osalust äriühingus või rahasummat võlgnikult. Sedalaadi õiguste kuulumist väärtpaberi mõiste alla kinnitab määruse (EÜ) nr 1777/2005⁹ artikli 3 lõige 1, mis eeldab, et on olemas optsioone, mis kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse alla. See määrus ei ole siiski põhikohtuasja asjaolude toimumise aega arvestades vastavalt selle artiklile 23 käesolevas asjas veel kohaldatav. Juba 2001. aastal otsustas käibemaksukomitee siiski suure hääلteenamusega, et optsioonid, millega kaubeldakse reguleeritud kapitaliturgudel, on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d kohaselt käibemaksust vabastatud.¹⁰

8 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Skandinaviska Enskilda Banken, punkt 33.

9 — Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määrus (EÜ) nr 1777/2005, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT L 288, lk 1).

10 — 17. juuli 2001. aasta 63. istungil vastu võetud suunised – TAXUD/2441/01; käibemaksukomitee suuniste tähtsuse kohta vaata minu 31. jaanuari 2013. aasta ettepanek kohtuasjas C-155/12: RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (ettepaneku punkt 47 jj).

24. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 esimeses taandes väärtpaperite kohta sätestatud erandist tuleneb nimelt veel, et väärtpaperi mõiste alla võib põhimõtteliselt kuuluda ka kaubarne. Käibemaksust ei ole aga just vabastatud tehingud, mis on seotud kauba omandiõigust tõendavate dokumentidega.

25. Järgmine teises taandes sätestatud erand arvab maksuvabastuse kohaldamisalast välja õigused või väärtpaperid kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 tähenduses. Selle sätte punkti c kohaselt võivad liikmesriigid käsitada materiaalse varana osi või aktsiaid, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa omandi- või valdusõiguse *de jure* või *de facto*. Seega on tähtis käsitada äriühingu osa võõrandamist, mis on põhimõtteliselt teenus kuuenda direktiivi artikli 6 tähenduses,¹¹ teatavatel juhtudel samamoodi kui kinnisasja enda võõrandamist ja seega kaubarne kuuenda direktiivi artikli 5 tähenduses.

26. Euroopa Kohus on selle kohta sedastanud, et see erand maksuvabastusest ei kehti juhul, kui asjaomane liikmesriik ei ole kasutanud kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktis c sätestatud võimalust.¹² Sellest järeldub, et teises taandes sätestatud erandis nimetatud õigused võivad põhimõtteliselt samuti olla kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 kohaselt maksust vabastatud väärtpaperi esemeks. Kuna teises taandes sätestatud erand ei osuta siiski mitte üksnes punktile c, vaid artikli 5 lõikele 3 tervikuna, peaksid seetõttu kõik seal nimetatud õigused kuuluma väärtpaperi mõiste alla. Artikli 5 lõige 3 ei sisalda mitte ainult selle punktis c kirjeldatud äriühingus osaluse õiguse juhtumeid, mis annavad omandiõiguse kinnisasjale. Punktid a ja b kirjeldavad peale selle õigusi kinnisasjadele ning asjaõigusi, mis annavad nende omajale kinnisasjade kasutamise õiguse, ilma et neid õigusi annaks alles osalus äriühingus.

27. Teisalt ei ole tingimata kohustuslik tõlgendus, et tulenevalt maksuvabastust ette nägevas teises taandes sisalduvast viitest kuuenda direktiivi artikli 5 lõikele 3 tervikuna kuuluvad õiguste hulka, mis võivad olla väärtpaperi esemeks, peale õiguste äriühingu osalusele, õiguste võlgniku rahale ja nende õiguste derivatiivide põhimõtteliselt ka mis tahes õigused kinnisasjadele. Viidet võib pigem tõlgendada ka nii, et see peab hõlmama ainult selliseid artikli 5 lõikes 3 sätestatud juhtumeid, mis üldise määratluse kohaselt väärtpaperi mõiste alla üldse kuuluvad.

28. Seega tuleb tõdeda, et väärtpaperi mõiste kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses hõlmab süstemaatilise käsitluse kohaselt igal juhul järgmisi õigusi: õigusi osalusele äriühingus, õigusi võlgniku rahale ja nende õiguste derivatiive. Kuna kaht esimest liiki õigusi on asjaomases õigusnormis sõnaselgelt nimetatud, siis tähistavad „teised väärtpaperid” järelikult nende õiguste derivatiive.

2. Mõte ja eesmärk

29. Nagu ma järgmisena näitan, ei sea sellist tõlgendust kahtluse alla ka kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud käibemaksust vabastamise mõte ja eesmärk.

30. Nagu märkis juba kohtujurist Jääskinen, ei ole finantstehingute käibemaksuvabastuse eesmärk selge, kuna asjaomase õigusakti ettevalmistavates materjalides seda küsimust ei puudutata.¹³

11 — Vt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 teise lõigu esimene taane.

12 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus DTZ Zadelhoff, punkt 42.

13 — 16. detsembri 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-540/09: Skandinaviska Enskilda Banken, milles otsus tehti 10. märtsil 2011 (EKL 2011, lk I-1509, punkt 22).

31. Ka Euroopa Kohus on nende maksuvabastuste eesmärki siiani ainult osaliselt käsitletud. Kohtupraktikas on nimelt korduvalt tõdetud, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis d sätestatud finantstehingute maksuvabastuse eesmärk on vältida tarbijakrediidi kulude suurenemist ja lahendada maksustatava summa kindlaksmääramisega seotud probleemid.¹⁴ See ei too aga selgust nende maksuvabastuste kohta, mis ei puuduta krediidi andmist, ega suurte maksustatava summa kindlaksmääramisega seotud probleemide puhul.

32. Mõlemad väited kehtivad aga käesolevas kohtuasjas uuritava väärtpaberitega seotud tehingute käibemaksust vabastamise kohta vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 5. See maksuvabastus ei mõjuta tarbijakrediidi kulusid, samuti ei ole maksustatavat summat raske kindlaks määrata väärtpaberi müügi korral, sest vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a saab vastava summa müügihinna alusel hõlpsalt kindlaks määrata.

33. Kohtujurist Sharpston ei suutnud alles hiljuti lõpuks kindlaks teha väärtpaberitega seotud tehingute maksuvabastuse eesmärki¹⁵ ja minagi ei leia selle kohta rahuldavat selgitust. Euroopa Kohtu praktikast eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamise käibemaksust vabastamise kohta vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 6 saab küll järeldada, et väärtpaberitega seotud tehingute käibemaksuvabastust tuleb kohaldada investeerimise suhtes.¹⁶ Ainult selles ainsa eesmärgi nägemine oleks aga vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt kohaldatakse maksuvabastust ka kontserni strateegiast tuleneva osaluse võõrandamise suhtes.¹⁷

34. Sellises ebaselges olukorras on sobiv meenutada põhimõtet, mida Euroopa Kohus on oma väljakujunenud kohtupraktikas korduvalt meenutanud: maksuvabastust käsitlevaid kuuenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need kujutavad endast erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt kuulub igasugune maksukohustuslase poolne kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest käibemaksuga maksustamisele.¹⁸

35. Seda põhimõtet on Euroopa Kohus oma hilisemas praktikas täiendanud küll piiranguga, et maksuvabastuse tõlgendamine ei või siiski olla nii kitsas, et see võtab maksuvabastustelt nende mõju ning peab olema seetõttu kooskõlas maksuvabastuse eesmärgiga.¹⁹ Kui aga – nagu käesolevas kohtuasjas – ei saa kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse puhul sellist eesmärki kindlaks teha, tuleb täielikult rakendada maksuvabastuse kitsa tõlgendamise põhimõtet.

36. Seda silmas pidades ei ole sellise maksuvabastuse mõttes põhjust pidada väärtpaberiks muude õiguste andmist peale õiguste osalusele äriühingus, õiguste võlgniku rahale ja nende õiguste derivatiivide. Nõutav kitsas tõlgendus välistab ka selle, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 teises taandes esitatud viite alusel hõlmataks väärtpaberi mõistega igasugused õigused kinnisasjale.²⁰

14 — Vt 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-455/05: Velvet & Steel Immobilien (EKL 2007, lk I-3225, punkt 24); 22. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-242/08: Swiss Re Germany Holding (EKL 2009, lk I-10099, punkt 49) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Skandinaviska Enskilda Banken, punkt 21; vt ka 14. mai 2008. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-231/07 ja C-232/07: Tiercé Ladbroke (EKL 2008, lk I-73*, punkt 24).

15 — Vt 8. mai 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank (punktid 36 jj ja 51 jj ning seal viidatud kohtupraktika ja õiguskirjandus).

16 — Vt 7. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C-424/11: Wheels Common Investment Fund Trustees jt (punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SKF, punkt 42 jj.

18 — Vt ainult 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: Velker International Oil Company (EKL 1990, lk I-2561, punkt 19) ja 21. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C-91/12: PFC Clinic (punkt 23).

19 — Vt ainult 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punkt 42) ja eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus PFC Clinic, punkt 23.

20 — Vt eespool punktid 25–27.

3. Vahekokkuvõte

37. Grantoncard ei anna õigust osalusele äriühingus ega õigust raha saamisele. Ta ei anna selliseid õigusi ka derivatiivi kujul, kuna kaardi esemeks ei ole õigus osalusele äriühingus või õigus rahasummale, vaid see võimaldab saada üksnes müügihinna alandust teatavate teenuste ostmisel. Sellise sooduskaardi puhul nagu Grantoncard ei ole järelikult tegemist „teise väärtpaberiga” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses, nii et selle müük ei ole nimetatud sätte kohaselt käibemaksust vabastatud.

B. Vabalt kaubeldavate maksevahenditega tehingute käibemaksust vabastamine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 3

38. Teise eelotsuse küsimusega soovitakse teada saada, kas Grantoncard on „muu vabalt kaubeldav maksevahend” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 3 tähenduses, ja kas sellise kaardi müük on seetõttu käibemaksust vabastatud.

39. Peale kontodega seotud tehingute vabastab kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkt 3 maksust tehingud „võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega”.

40. Nagu Madalmaade Kuningriik ja Ühendkuningriik õigesti rõhutasid, annavad selles sättes nimetatud näited iga kord õiguse teatavale rahasummale. Seetõttu on arusaadav, kui „muude vabalt kaubeldavate maksevahendite” all mõistetakse üksnes selliseid õigusi, mis – ilma et need oleksid võlad või tšekid – annavad õiguse teatavale rahasummale.

41. Selline vaatenurk on kooskõlas ka mõtte ja eesmärgiga, mille ma omistan muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingute käibemaksust vabastamisele. Minu veendumuse kohaselt on siinjuures tähtis käsitada õigusi, mida peetakse raha sarnaseks, käibemaksu mõttes raha enda loovutamisenä. Raha loovutamist kui sellist, nagu üldiselt tunnustatud, siiski ei maksustata, maksustatakse vaid see, mis on maksustatud tehingu eest tasuna käsitatav, seda ka juhul, kui ei ole tegemist kaupade tarnimisega ega teenustega kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses,²¹ ning ka juhul, kui see on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 4 kohaselt käibemaksuga maksustamisest vabastatud.

42. Grantoncard annab üksnes õiguse hinnaalandusele teatavate teenuste ostmisel ja selle esemeks ei ole õigus teatavale rahasummale ja seda ei peaks ka raha sarnaseks pidama.

43. Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata nii, et selline sooduskaart nagu Grantoncard ei ole „muu vabalt kaubeldav maksevahend” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 3 tähenduses. Seda maksuvabastust ei saa seega Grantoncardide müügile kohaldada.

C. Grantoncardi kasutamise maksustamine

44. Kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lõpuks teada, milline mõju on Grantoncardi käibemaksust vabastamisele asjaolul, et selle kaardi kasutamisel on selle eest makstud tasu proportsionaalselt osalt maksu kogumine praktiliselt illusoorne.

21 — Nii tuleb mõista 14. juuli 1998. aasta otsust kohtuasjas C-172/96: First National Bank of Chicago (EKL 1998, lk I-4387); lähemalt selle kohta vaata Dobratz, L., *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, lk 47 jj ja 153 jj.

45. Selle küsimuse esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus nimelt ainult juhuks, kui Grantoncard on „teine väärtpaber” või „muu kaubeldav maksevahend” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 või vastavalt alapunkti 3 tähenduses. Kuna see, nagu eespool näidatud, ei ole nii, siis ei pea Euroopa Kohus seega sellele küsimusele vastama.

46. Olenemata sellest pean ma selle küsimuse selgitamist kasulikuks, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse aluseks võivad olla ebaõiged oletused sooduskaartide käibemaksuga maksustamise kohta. Komisjon osutas õigesti sellele, et sellega seoses tuleb järgida Euroopa Kohtu praktikat vautšerite kasutamise kohta, mis annavad nende kasutamisel õiguse hinnaalandusele ning mis on selles mõttes võrreldavad käesolevas asjas kõne all oleva Grantoncardiga.

47. Kui Grantoncardi kasutatakse selleks, et saada kaardil märgitud teenuseid, siis ei põhjusta see kaardi kasutamise hetkel käibemaksuga maksustamist. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a on maksustatavaks väärtuseks teenuste eest, mis saadakse kaardi kasutamisel, ainult Grantoncardi kasutaja poolt tegelikult makstav summa, mis üksi on tasuna käsitatav.

48. Euroopa Kohus on oma praktikas nimelt ainult kahel juhul eeldanud, et vautšeri kasutamisel teenuse tavahinna alandamiseks on vautšeril endal väärtus, mistõttu on käibemaksuga maksustatav summa suurem kui tasutud hind.

49. Esiteks on see nii juhul, kui maksukohustuslane, kes võtab hinna alandamiseks vastu vautšeri, saab selle kolmanda isiku juures vahetada raha vastu.²² Siis on maksukohustuslase saadud vautšeril nimelt rahaline väärtus, mida tuleb maksustatava summa kindlaksmääramisel maksevahendina arvesse võtta.²³

50. Teiseks on hinnaalanduse saamise eesmärgiga vautšeril selle kasutamise korral maksustatava summa kindlaksmääramise seisukohast tähtsust siis, kui maksukohustuslane, kes selle vastu võtab, on enne selle eelnevalt ise müünud. Sel juhul tuleb vautšerit samuti käsitada maksevahendina ja omistada sellele kasutamisel väärtus, millega see eelneva müügitingingu käigus osteti.²⁴

51. Käesolevas kohtuasjas ei ole siiski tegemist mitte kummagagi neist kahest olukorrast. Ettevõtjad, kes võtsid endale Granton Advertisingu suhtes kohustuse Grantoncardi kasutamisel hinda alandada, ei olnud Grantoncardi ise müünud, samuti ei teki neil Grantoncardi esitamisel maksenõudeid kolmanda isiku vastu.

52. Grantoncardi soetamisel makstud hind ei mõjuta seega Grantoncardi kasutamisel saadavate teenuste maksustatavat väärtust. Järelikult ei tule kaardi kasutamisel selle eest makstud tasu proportsionaalset osa maksustada.

53. Eelotsusetaotluse esitanud kohtuga tuleb nõustuda, et Grantoncardi müügi maksuvabastuse korral tuleks selle kasutamine maksustada käibemaksuga, tagamaks, et käibemaksuga maksustataks kogu summa, mille lõpptarbijad on kulutanud Grantoncardil märgitud teenuste saamiseks. Kuna Grantoncardi müügile, nagu juba mainitud, ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 või vastavalt alapunktis 3 sätestatud maksuvabastus siiski kohaldatav, maksustatakse käibemaksuga kahes järgus – nimelt Grantoncardi müümisel ja selle kasutamisel – kogu summa, mis Grantoncardi omanik on lõpuks Grantoncardil märgitud teenuste saamise eest tasunud.

54. Kui Euroopa Kohus peaks kolmandale eelotsuse küsimusele vastamist vajalikuks pidama, tuleb eeltoodust lähtudes sellele vastata nii, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas ei tule Grantoncardi kasutamisel selle eest makstud tasu proportsionaalset osa käibemaksuga maksustada.

22 — Vt 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-126/88: Boots Company (EKL 1990, lk I-1235, punkt 13).

23 — 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2002, lk I-8315, punkt 58).

24 — Vt 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-288/94: Argos Distributors (EKL 1996, lk I-5311, punktid 18–20).

V. Ettepanek

55. Kokkuvõttes teen siiski ettepaneku vastata ainult *Gerechtshof's-Hertogenboschi* kahele esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Selline sooduskaart nagu Grantoncard ei ole „teine väärpaber” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses ega „muu vabalt kaubeldav maksevahend” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 3 tähenduses.