

62016CJ0544

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

5. juuli 2018 (*1)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 punkti 1 alapunkt c – Krediidipunktid, millega saab teha pakkumisi veebioksjonitel – Teenuste osutamine tasu eest – Esialgne tehing – Artikkel 73 – Maksustatav väärtus

Kohtuasjas C-544/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunal'i (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) 17. oktoobri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. oktoobril 2016, menetluses

Marcandi Ltd, ärinimega Madbid,

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits, A. Borg Barthet (ettekandja), M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikku menetlust ja 13. detsembri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Marcandi Ltd, esindajad: barrister J. Brinsmead-Stockham, solicitor C. Van Zyl ja advocate A. Brown,

—

Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: D. Robertson ja Z. Lavery, keda abistas barrister P. Mantle,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja L. Lozano Palacios,

olles 7. märtsi 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1, artiklite 14, 24, 62, 63, 65 ja 73 ning artikli 79 punkti b tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud Marcandi Ltd, ärinimega Madbid, ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs'i (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, milline käibemaksuga maksustamise kord on kohaldatav selliste „krediidipunktide“ müügi suhtes, mis võimaldavad osaleda veebioksjonitel.

Õiguslik raamistik

3

Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a)

kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c)

teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

4

Selle direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on kaubatarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

5

Nimetatud direktiivi artikli 24 lõikes 1 on ette nähtud:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

6

Direktiivi artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1)

„maksustatav teokoosseis“ – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

2)

„käibemaksu sissenõutavus“ – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.“

7

Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on ette nähtud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

8

Selle direktiivi artikkel 65 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.“

9

Sama direktiivi artikkel 73 näeb ette:

„Artiklites 74–77 nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

10

Direktiivi artikkel 79 sätestab:

„Maksustatava väärtuse hulka ei arvata:

[...]

b)

soetajale või teenuse saajale võimaldatud hinnaalandusi ning maksevähendeid, mis saadi tehingu toimumise ajal;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11

Marcandi on Ühendkuningriigis asutatud äriühing, mis tegeleb ärinime Madbid all (edaspidi „Madbid“) internetimüügiga. Enamik Madbidi müüdavast kaubast on niinimetatud „high tech“ tooted, nagu mobiiltelefonid, tahvelarvutid, lauaarvutid, televiisorid. Mõnikord müüb ta ka kallimaid

tooteid, näiteks sõiduaudod.

12

Madbidi veebileht võimaldab selle kasutajatel osta Madbidi pakutavaid kaupu kas kindlaksmääratud hinnaga veebipoest või veebioksjonitelt.

13

Põhikohtuasjas asjasse puutuval ajavahemikul oli Madbid registreeritud käibemaksukohustuslasena nii Ühendkuningriigis kui ka mitmes teises liikmesriigis, sealhulgas Saksamaal.

14

Madbidi üldtingimuste punktis 1.2 on ette nähtud, et Madbid „käitab veebioksjoni saiti, mis võimaldab tasu eest osaleda oksjonitel“. Kasutajad, kes soovivad Madbidi korraldatud oksjonitel osaleda, on kohustatud temalt ostma pakkumiste tegemiseks vajalikke „krediidipunkte“, mida ei saa kasutada muuks otstarbeks. Täpsemalt öeldes ei saa „krediidipunkte“ kulutada kaupade ostmiseks veebipoest. Samuti ei saa neid rahaks tagasi konverteerida.

15

Kõikidel Madbidi veebisaitidel on nupp, mis võimaldab kasutajatel siseneda leheküljele, millel „krediidipunkte“ müüakse. Niipea kui krediidipunktid on ostetud, kantakse need kasutaja kontole. Igal „krediidipunktil“ on unikaalne tunnuscode ja sellele on omistatud konkreetne rahaline väärtus, mis vastab kasutaja makstavale summale. Mõnikord antakse kasutajatele „tasuta krediidipunkte“. Need krediidipunktid väärtuses 0,00 naelsterlingit võimaldavad üksnes osalemist Madbidi korraldatavatel oksjonitel. „Tasuta krediidipunktid“ aeguvad 30 päeva möödumisel, samas kui ostetud „krediidipunktid“ kehtivad 180 päeva.

16

Iga oksjon algab kindlaksmääratud hinnaga 0,00 naelsterlingit ja oksjonikellal seatakse pakkumiste tegemiseks ette nähtud maksimumaeg, mis harilikult on üks minut. Iga uue pakkumisega käivitab oksjonikell uuesti algul määratud ajavahemiku. Iga oksjoni puhul on samuti kindlaks määratud „krediidipunktide“ arv (neid on 1–8), mida kasutaja peab pakkumise tegemiseks kulutama, klõpsates nupule „paku“. Kasutaja tehtud pakkumine on seega 0,01 naelsterlingit kõrgem kui eelnev pakkumine ja sellest saab konkreetse müügiobjekti kõrgeim pakkumine. Kauba märgitud müügihind suureneb samuti 0,01 naelsterlingi võrra.

17

Kasutaja, kes teeb kõrgeima pakkumise, saab õiguse kaup ära osta viimasena pakutud hinna eest, millele lisanduvad veo- ja käitlemiskulud. Konkreetse müügi käigus pakkumiste tegemiseks kasutatud krediidipunktid kaotavad väärtuse ja neid ei saa oksjonikauba hinnast maha arvata. Kui aga kaup talle kohale ei toimetata, on kasutajal õigus tellimus tühistada. Sellisel juhul makstakse talle tagasi hind, millega ta müügipakkumise võitis.

18

Lisaks võimaldab „osta kohe“ funktsioon kasutajal osta samasugust kaup, nagu ta ostis oksjonilt, hinna eest, mis oksjoni käigus alaneb nendele krediidipunktidele vastava väärtuseni, mida ta kasutas selle müügi raames pakkumise tegemiseks. Kasutaja, kes ostab oksjonilt kaup „osta

kohe“ funktsiooni abil, ei saa sellele kaubale rohkem pakkumisi teha.

19

Lõpuks, „kogunenud allahindluse“ funktsioon võimaldab kasutajal, kes ei võitnud oksjonit ja kes ei ole ka kasutanud funktsiooni „osta kohe“, saada allahindlust, mida ta võib kasutada hiljem Madbidi veebipoes olemasoleva kauba ostmisel. „Kogunenud allahindlus“, mille summa vastab nende krediitpunktide väärtusele, mis võimaldab kasutajal teha vastava müügi raames pakkumist, aegub 365 päeva möödumisel.

20

Kui kasutaja, kes teeb ostu „kogunenud allahindluse“ või „osta kohe“ funktsiooni abil, tühistab tellimuse, on tal õigus saada tagasi summa, mille ta maksis kõnealuse kauba eest, välja arvatud nende krediitpunktide väärtus, mida võeti arvesse lõpphinnani jõudmiseks, millega kaubad talle müüdi.

21

Maksuhaldur leidis 9. detsembri 2013. aasta otsuses, et klientide poolt Madbidile „krediitpunktide“ eest makstav summa kujutab endast vastutasu Ühendkuningriigis osutatud teenuse, s.o Madbidi oksjonitel osalemise õiguse andmise eest.

22

Madbid esitas selle otsuse peale kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleeegium), Ühendkuningriik), väites, et „krediitpunktide“ andmine oma klientidele ei ole mitte teenuse osutamine, vaid pelgalt „esialgne tehing“ 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsuse MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 24) tähenduses. Madbid järeldas sellest, et tal tuleb käibemaksu tasuda mitte oma klientidele „krediitpunktide“ andmise tõttu, vaid üksnes kaubatarne tegemise tõttu. Nende tarnete eest makstav tasu sisaldab üheaegselt nii kliendi poolt kauba eest makstud hinda kui ka selle kauba ostmisel väärtuse kaotanud „krediitpunkte“. Madbid väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus teise võimalusena, et kui see kohus peaks otsustama, et „krediitpunktide“ andmine kujutab endast teenuste osutamist, siis tuleks seda käsitada kui sooritust, mida ei ole tehtud tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 73 tähenduses.

23

Maksuhaldur väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et samal ajal, kui Madbid annab oma kasutajatele „krediitpunkte“, annab ta neile õiguse kohe osaleda tema korraldataval oksjonil. Seega on tegemist teenuste osutamisega. Lisaks, „osta kohe“ ja „kogunenud allahindluse“ funktsioon kujutavad endast soodustuste süsteemi, mille raames Madbid pakub oma kaupade müügihinnalt hinnaalandust käibemaksudirektiivi artikli 79 punkti b tähenduses.

24

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lisaks, et 9. juuli 2014. aasta otsuses leidis Finanzamt Hannover-Nord (Põhja-Hannoveri maksuamet, Saksamaa), et krediitpunktide müük Madbidi poolt ei ole käibemaksuga maksustamise mõttes kaubatarne ega teenuste osutamine. Maksuameti hinnangul tuleb Madbidil tasuda Saksamaal käibemaksu kaubatarnetelt, mida ta teeb selles liikmesriigis elavatele kasutajatele. Tasu nende kaubatarnete eest sisaldab mitte üksnes kliendi ostetud kauba eest makstud hinda, s.o hinda, millele pakkumine tehti, kuivõrd see hind saadakse „osta kohe“ funktsiooni kasutamisel, ega pärast „kogunenud allahindluse“ mahaarvamist saadud

hinda, vaid ka „krediidipunktide“ väärtust, mida kasutati selle kauba ostmiseks, see tähendab nende „krediidipunktide“ väärtust, mis võimaldas oksjonimüüki võita või tekitada hinnaalanduse „osta kohe“ või „koondallahindluse“ funktsiooni abil. Kasutajate puhul, kes on ostnud „krediidipunkte“ ja kes on oksjonimüügil osalenud edutult, leiab Põhja-Hannoveri maksuamet, et teenuste osutamine toimus nendele isikutele üksnes siis, kui nad ei teinud ühtki ostu, kasutades neid „krediidipunkte“, mis võimaldavad neil pakkumisi teha. Selliste teenuste osutamise eest makstav tasu, mis on Ühendkuningriigis käibemaksuga maksustatav, vastab nimetatud „krediidipunktide“ väärtusele.

25

Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõiget 1 ning artikleid 24, 62, 63, 65 ja 73 õigesti tõlgendades ja põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras

a)

tuleb kasutajatele rahalise tasu eest Madbidi poolt krediidipunktide andmine lugeda:

i)

[käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 kohaldamisalast väljapoole jäävaks „esialgseks tehinguks“, millise Euroopa Kohus tuvastas [oma 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsuse MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780)] punktides 23–42, või

ii)

Madbidi teenuseks [selle direktiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, mis seisneb veebioksjonitel osalemise õiguse andmises;

b)

kui veebioksjonitel osalemise õiguse andmine on Madbidi teenus, siis kas see on teenuse osutamine „tasu eest“ [nimetatud direktiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, mille tasu on selle õiguse saamiseks tehtav makse (st rahasumma, mida Madbid saab kasutajalt krediidipunktide eest);

c)

kas vastus [esimese küsimuse] punktile b on teistsugune, kui krediidipunktide eest tehtav makse annab kasutajale ühtlasi õiguse osta kaupu samas väärtuses juhul, kui kasutaja osalemine oksjonil ei olnud edukas;

d)

kui see, et Madbid annab kasutajatele raha eest krediidipunkte, ei ole teenuse osutamine tasu eest, siis ta osutab sellise teenuse mõnel muul ajahetkel;

või millistest põhimõtetest tuleb nendele küsimustele vastamisel lähtuda?

2.

Kas [käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 ning artikleid 14, 62, 63, 65 ja 73 ning artikli 79 punkti b] õigesti tõlgendades on põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tasu, mida Madbid saab oma kasutajatele tehtavate kaubatarnete eest, tasu [selle direktiivi] artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 73 tähenduses?

Eelkõige ja võttes arvesse vastust esimesele küsimusele:

a)

kas kasutaja poolt Madbidile krediitpunktide eest makstav summa on „ettemaks“ kaubatarne eest [käibemaksudirektiivi] artikli 65 tähenduses, nii et käibemaks muutub „sissenõutavaks“ selle ettemaksu kättesaamisel, ja ettemaks, mille Madbid kasutajalt saab, on tasu kaubatarne eest;

b)

kui kasutaja ostab kaupu „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsioonide kaudu, siis kas nende krediitpunktide väärtus, mida kasutatakse oksjonitel pakkumiste tegemiseks ja mille tulemusel, juhul kui pakkumine osutub edutuks, tekib „kogunenud allahindlus“ või väheneb „osta kohe“ hind, on:

i)

„hinnaalandus“ [käibemaksudirektiivi] artikli 79 punkti b tähenduses, nii et tasu Madbidi kaubatarne eest on raha, mille kasutaja maksab Madbidile tegelikult kaupade ostmise hetkel ega midagi enam, või

ii)

kaubatarne eest makstava tasu osa, nii et Madbidi kaubatarne eest makstav tasu hõlmab nii summat, mida Madbidi kasutaja maksab kaupade ostmise hetkel, kui ka summat, mida ta maksab krediitpunktide eest, mida ta on kasutanud oksjonitel edututeks osutunud pakkumiste tegemiseks;

c)

kui kasutaja ostab pärast veebioksjoni võitmist sellel müüdud kaubad välja, siis kas tasu Madbidi poolt nende kaupade kasutajale tarnimise eest koosneb oksjoni kindlaksmääratud võiduhinnast (millele lisanduvad saate- ja käitlemiskulud) ja mitte millestki enamast või kuulub sellesse ka nende krediitpunktide väärtus, mida oksjoni võitja kasutas oksjonil pakkumiste tegemiseks;

või millistest põhimõtetest tuleb nendele küsimustele vastamisel lähtuda?

3.

Kui kaks liikmesriiki maksustavad üht ja sama tehingut käibemaksuga erinevalt, siis kui suurel määral peaksid neist liikmesriikidest ühe kohtud liidu ja liikmesriigi õigusnormide tõlgendamisel arvesse võtma vajadust vältida:

a)

tehingu topeltmaksustamist, ja/või

b)

tehingu maksustamata jätmist;

ja millist tähtsust omab selle küsimuse puhul neutraalse maksustamise põhimõte?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

26

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas selliste „krediidipunktide“ tasu eest andmine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutab endast „teenuste osutamist tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, või tuleb seda pidada kaubatarne „esialgseks tehinguks“ 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsuse MacDonal Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780) punkti 24 tähenduses.

27

Tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus leidis viimati nimetatud kohtuotsuses, et lepinguliste õiguste ehk nn osakupunktiõiguste soetamine, mis võimaldab saada punkte, mida saab konverteerida eelkõige õiguseks saada ajutiselt majutust teenuste osutaja turismikompleksis, ei olnud mitte käibemaksuga maksustatav tehing, vaid esialgne tehing, mis tehti selleks, et saada õigus puhkusemajutuse osajaliselt kasutamiseks, hotellimajutuseks või muu teenuse kasutamiseks. Euroopa Kohus leidis nimelt, et „osakupunktiõiguste“ ostmine iseenesest ei ole seega kliendi omaette eesmärk, kuna viimane sõlmib esialgse lepingu mitte eesmärgiga punkte koguda, vaid sooviga kasutada osajaliselt puhkusemajutust või muid teenuseid, mille klient hiljem valib (16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus MacDonal Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punktid 24 ja 32).

28

Ta järeldas sellest, et tegelik sooritus, mille saamiseks „osakupunktiõigusi“ omandatakse, on teenus, mis kujutab endast programmis osalejatele erinevat liiki vastutasu andmist nende õiguste kohaselt saadud punktide alusel (16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus MacDonal Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 27).

29

Põhikohtuasjas ei ole vaidlust selles, et „krediidipunktid“ võimaldavad üksnes teha pakkumisi Madbidi korraldatavatel oksjonimüükidel. Järelikult kasutaja, kes ostab „krediidipunkte“, teeb seda paratamatult kavatsusega osaleda sellistes müügipakkumistes.

30

Ent kasutajate jaoks pakub see teenus autonoomset huvi seoses kaupade ostmisega Madbidi veebipoest (vt selle kohta 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27). Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 märkis, annab Madbidi oksjonitel osalemine kasutajatele võimaluse osta kaupu turuväärtusest odavamalt.

31

Kuna aga Madbidi antavaid krediidipunkte saab kasutada tema veebipoest ostmisel

maksevahendina alles – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 30 – nende ostmise hetkest, on need krediidipunktid käsitatavad tasuna kasutajatele antava võimaluse eest soetada kaupu turuväärtusest odavamalt, ja kuna oksjonil osalemiseks kasutatavaid krediidipunkte ei saa oksjoni lõpus kindlaks määratud ostuhinnast maha arvata, ei saa nende andmist käsitada kaubatarne „esialgse tehinguna“ 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsuse MacDonalD Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780) punkti 24 tähenduses.

32

Seetõttu õigus, mis on antud kasutajatele, kes on soetanud krediidipunkte, et osaleda Madbidi korraldatavatel oksjonimüükidel, kujutab endast täisteenuse osutamist, mida ei või segi ajada kaubatarnega, mis võib toimuda nimetatud müügi tulemusel.

33

Selline järeldus kehtib eriti siis, kui krediidipunktide kasutaja soetab kauba, aktiveerides „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ valikud, kuna kasutades teenust, mida võimaldavad ostetud krediidipunktid, kujutab nende valikute abil tehtud ost sõltumatut tehingut teenusest, mida osutati vastutasuna krediidipunktide ostmise eest.

34

Madbid väidab siiski, et isegi kui krediidipunktide andmist tuleks käsitada teenusena, siis seda teenust ei osutata tasu eest.

35

Selle kohta tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarne „tasu eest“ liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

36

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on teenus selle sätte tähenduses osutatud „tasu eest“ vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab tegelikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus MacDonalD Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 40).

37

Euroopa Kohus on leidnud, et nii on see juhul, kui osutatud teenuse ja saadava väärtuse vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku tasu individualiseeritava teenuse eest, mida osutati sellise õigussuhte raames (3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13 ja 14; 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus MacdonalD Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punktid 16 ja 26, ning 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28).

38

Põhikohtuasjaga seoses nähtub Madbidi üldtingimuste punktist 1.2, et Madbid „käitab veebioksjoni saiti, mis võimaldab tasu eest osaleda oksjonitel“.

Kasutajad, kes soovivad Madbidi korraldatavatel oksjonitel osaleda, on kohustatud temalt ostma „krediidipunkte“. Need „krediidipunktid“ on vajalikud pakkumiste tegemiseks ja neid ei saa kasutada muuks otstarbeks. Vajaminevate „krediidipunktide“ arv varieerub olenevalt müügipakkumistest. Kui kasutaja teeb pakkumise, debiteeritakse tema „krediidipunktid“ selle arvu ulatuses ja oksjonikauba hind tõuseb 0,01 naelsterlingi võrra. Kasutaja, kes teeb kõrgeima pakkumise, saab õiguse kaup ära osta selle hinnaga, mis ta välja pakkus, millele lisanduvad veo- ja käitlemiskulud. Selle müügi raames pakkumiseks kulutatud „krediidipunktid“ kaotavad aga oma väärtuse. Lõpuks, kui kasutaja, kes on müügipakkumise võitja, ostab oksjonikauba ja tühistab seejärel ostu, makstakse talle tagasi üksnes kauba see hind, millega kaup oksjonile pandi, välja arvatud „krediidipunktide“ väärtus, mida ta kasutas pakkumise tegemiseks.

40

Need üksikasjad näitavad, et Madbidi saadud tasu tema antavate „krediidipunktide“ eest kujutab endast tegelikku vastutasu oma kasutajatele osutatava teenuse eest, mis seisneb õiguse andmises osaleda tema korraldatavatel oksjonitel.

41

Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et tänu „kogunenud allahindluse“ funktsioonile näevad kasutajad, kes ei võida oksjonit, oma „krediidipunktide“ väärtust teisendatuna allahindluseks, mida saab kulutada edaspidi Madbidi veebipoes olemasoleva kauba ostmisel.

42

Samamoodi ei ole selles osas tähtsust asjaolul, et kasutajal, kes on klõpsanud nupule „osta kohe“, on võimalus osta samasugust kaupa kui see, mis on müügi oksjonil, hinnaga, mida on alandatud vastavaks nende krediitpunktide väärtusele, mida ta kasutas selle müügi raames pakkumise tegemiseks.

43

Esiteks võib „osta kohe“ ja „kogunenud allahindluse“ funktsiooni abil ostetud kaupade hinnast maha arvata nende „krediitpunktide“ väärtuse, mida eelnevalt kasutati pakkumise tegemiseks.

44

Teiseks makstakse kasutajale, kes otsustab tühistada „osta kohe“ ja „kogunenud allahindluse“ funktsiooni abil tehtud ostu, tagasi üksnes hind pärast allahindluse tegemist, millele lisanduvad saatekulud, välja arvatud nende krediitpunktide väärtus, mida oli arvesse võetud kaupade eest tema makstud hinna arvutamisel.

45

Seega ei vasta Madbidi argument, mille kohaselt on „krediitpunktide“ andmise puhul tegemist kasutaja õigusega osta kaupu nende „krediitpunktide“ väärtusele vastavas ulatuses, majanduslikule ja kaubanduslikule tegelikkusele, mis kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteeriumi (20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

46

Eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et tasu puhul, mida Madbid saab tema antud „krediidipunktide“ eest, on tegemist tegeliku tasuga soorituse eest, milleks on õiguse andmine osaleda tema korraldatavatel oksjonitel, ja see sooritus erineb tema veebisaidilt ostetud kauba tarnest.

47

Sellega seoses tuleb täpsustada, et põhikohtuasjas võivad kasutajad osta Madbidi veebipoest müüdavaid kaupu, tasudes oma ostude eest krediit- või deebetkaardiga, see tähendab osalemata tema korraldatavatel oksjonitel. Lisaks ei too igal Madbidi korraldataval oksjonimüügil osalemine tingimata kaasa kaubatarnet, kas siis seetõttu, et kasutaja, kes on oksjoni võitnud, otsustab talle pakutud kaupa mitte osta, või siis seetõttu, et kuna ta ei ole oksjoni võitnud ega kasutanud „osta kohe“ funktsiooni, saab ta allahindlust, mida ta kohe ei kasuta.

48

Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 58 märkis, võib sellest järeldada, et kuna „krediidipunktide“ andmine ja kaubatarne ei ole üks lahutamatu majandustehing, ei saa neid käsitada üheainsa tehinguna. Samadel põhjustel ja võttes arvesse reeglit, mille kohaselt tuleb iga tehingut käsitada teisest tehingust eraldiseisva ja sõltumatuna, ei saa ka „krediidipunktide“ andmist ja kaubatarnet käsitada üksteise suhtes kõrvaltehingutena.

49

Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selliste „krediidipunktide“ andmine, mis on arutusel põhikohtuasjas ja mis võimaldavad ettevõtja klientidel teha pakkumisi selle ettevõtja korraldatavatel oksjonitel, kujutab endast teenuste osutamist tasu eest, mille moodustab nende krediidipunktide eest makstav summa.

Teine küsimus

50

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 73 tuleb tõlgendada nii, et selliste „krediidipunktide“ väärtus, mida kasutatakse pakkumiste tegemiseks, sisaldub tasus, mille maksukohustuslane saab kaubatarnete eest, mis ta teeb kasutajatele, kes on tema korraldatava oksjonimüügi võitnud, või neile, kes on ostnud kauba „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsiooni abil.

51

Käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on kaubatarnete või teenuste osutamise puhul, mis toimub tasu eest, maksustatavaks väärtuseks „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab“.

52

Selle kohta tuleb kõigepealt meelde tuletada, nagu nähtub ka esimesele küsimusele antud vastusest, et makse, mille kasutaja teeb Madbidi antavate „krediidipunktide“ eest, kujutab endast tasu õiguse eest osaleda Madbidi korraldatavatel oksjonimüükidel.

53

Ent nagu kohtujurist rõhutas oma ettepaneku punktis 79, ei saa ühe tehingu eest tasuks makstud summat käsitada teise tehingu tasuna ega teise tehingu tasu ettemaksuna.

54

Seega tuleb vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu pärimisele märkida, et kasutaja poolt „krediidipunktide“ eest tehtud makset ei saa käsitada ettemaksuna, mis on tehtud enne kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 65 tähenduses.

55

Lisaks, tasu oksjonimüügil müüdud kauba tarne eest ei saa sisaldada selle müügi raames kasutatud „krediidipunktide“ andmise eest makstud summat, vaid see sisaldab üksnes hinda, millega kaup müüdi, ja selle veo- ning käitlemiskulusid.

56

Lõpuks, nimetatud summa ei saa sisalduda ka „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsioonide kaudu ostetud kaupade hilisema tarne tasus.

57

Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 92, tuleb pakkumiste tegemiseks kulutatud „krediidipunktide“ väärtust, mis algsest „osta kohe“ hinnast või veebipoe hinnast maha arvatakse, käsitada „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsiooniga ostetavate kaupade hinnaalandusena. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 79 punktile b ei saa nende „krediidipunktide“ väärtus seega moodustada osa kaubatarne maksustatavast väärtusest.

58

Nii on see ka siis, kui „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsiooni abil ostmisel hõlmab pakkumiste tegemiseks kulutatud „krediidipunktide“ väärtus „osta kohe“ funktsiooni kasutamisest või veebipoes märgitud hinnast tulenevat esialgset koguhinda.

59

Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 102 märkis, ei saa sellisel juhul ostetud kaupu erinevalt 27. aprilli 1999. aasta kohtuotsuses Kuwait Petroleum (C-248/97, EU:C:1999:203) arutusel olnud juhtumist käsitada nii, et nende üleandmine toimub tasuta, kuna need tarnitakse määratletava tasu eest, mis on vastavalt „osta kohe“ funktsiooni kasutamisest tulenev esialgne hind või veebipoes märgitud hind.

60

Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei sisaldu „krediidipunktide“ väärtus, mida kasutatakse pakkumiste tegemiseks, tasus, mille maksukohustuslane saab kaubatarnete eest, mis ta teeb kasutajatele, kes on tema korraldatava oksjonimüügi võitnud, või neile, kes on teinud ostu „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsiooni abil.

Kolmas küsimus

61

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kolmanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas juhul, kui kaks liikmesriiki maksustavad ühte ja sama tehingut käibemaksuga erinevalt, on neist ühe liikmesriigi kohus eelkõige neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes kohustatud liidu õiguse ja liikmesriigi õiguse asjakohaste sätete tõlgendamisel võtma arvesse vajadust vältida tehingu topeltmaksustamist või topelt maksustamata jätmist.

62

Sellega seoses on kohane meelde tuletada, et ELTL artikkel 267 kehtestab eelotsusemehhanismi, mille eesmärk on ennetada lahknevusi liikmesriigi kohtu kohaldatava liidu õiguse tõlgendamisel (vt selle kohta 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

63

ELTL artikkel 267 annab liikmesriikide kohtutele pädevuse ja olenevalt sellest, kas nende otsuseid saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte, paneb neile kohustuse esitada eelotsusetaotlus, kui nad leiavad, et nende lahendada olevas asjas on tekkinud küsimusi, mis puudutavad liidu õigusnormi tõlgendamist, millega seoses nad peavad seisukoha võtma (vt selle kohta 21. juuli 2011. aasta kohtuotsus Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

64

Järelikult, kui nad leiavad, et ühte ja sama tehingut maksustatakse teises liikmesriigis erinevalt, on ühe liikmesriigi kohtutel, kes lahendavad vaidlust, mis puudutab selliste liidu õigusnormide tõlgendamise küsimusi, mille kohta tuleb teha otsus, õigus või isegi kohustus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus.

65

Lisaks tuleb täpsustada, et see, kui lähenemisviisid ühes või mitmes liikmesriigis erinevad sellest, mida rakendatakse asjaomases liikmesriigis, ei saa igal juhul viia selleni, et viimati nimetatud liikmesriigi kohtud tõlgendaksid käibemaksudirektiivi sätteid vääralt.

66

Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et ühe liikmesriigi kohtutel, kes liidu õiguse ja liikmesriigi õiguse asjakohaste sätete tõlgendamisel tuvastavad, et ühte ja sama tehingut maksustatakse käibemaksuga teises liikmesriigis erinevalt, on õigus või isegi kohustus – olenevalt sellest, kas nende otsuseid saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte – esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus.

Kohtukulud

67

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 (viies koda) otsustab:

1.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selliste „krediidipunktide“ andmine, mis on arutusel põhikohtuasjas ja mis võimaldavad ettevõtja klientidel teha pakkumisi selle ettevõtja korraldatavatel oksjonitel, kujutab endast teenuste osutamist tasu eest, mille moodustab nende krediidipunktide eest makstav summa.

2.

Direktiivi 2006/112 artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei sisaldu „krediidipunktide“ väärtus, mida kasutatakse pakkumiste tegemiseks, tasus, mille maksukohustuslane saab kaubatarnete eest, mis ta teeb kasutajatele, kes on tema korraldatava oksjonimüügi võitnud, või neile, kes on teinud ostu „osta kohe“ või „kogunenud allahindluse“ funktsiooni abil.

3.

Ühe liikmesriigi kohtutel, kes liidu õiguse ja liikmesriigi õiguse asjakohaste sätete tõlgendamisel tuvastavad, et ühte ja sama tehingut maksustatakse käibemaksuga teises liikmesriigis erinevalt, on õigus või isegi kohustus – olenevalt sellest, kas nende otsuseid saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte – esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: inglise.