

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

TAMARA ?APETA

esitatud 27. jaanuaril 2022(1)

Kohtuasi C?607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kupongide üleandmine kui maksustatav tehing – Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b – Mõiste „tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil“ – Kupongide tasuta andmine töötajatele töötajate tunnustusprogrammi raames

I. Sissejuhatus

1. Selles kohtuasjas on mitu kihti. Väliskiht eeldab just sellist tõlgendust, mida küsib First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) vaidluses, mis käsitleb kohustust arvestada käibemaksu kupongidelt, mille maksukohustuslane annab oma töötajatele tasuta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole kindel, kas sellist üleandmist tuleb käsitleda „tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“ andmisena direktiivi 2006/112/EÜ artikli 26 lõike 1 punkti b alusel.(2)

2. Selle vaidluse pealispinna all aga peitub neutraalse maksustamise teema. Tõepoolest, kui kõnealust tehingut käsitleda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse kuuluvana, arvestatakse nende kupongide väärtuselt käibemaksu kaks korda. See hõlmab ühte korda maksukohustuslaselt tema töötajatele üleandmisel ja ühte korda vastava õiguse kasutamisel (valitud jaemüüjalt kaupade või teenuste saamiseks).

3. Seega on Euroopa Kohtul eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastates võimalus selgitada, millal on selliste ostukupongide puhul nagu praeguses kohtuasjas täidetud käibemaksu sissenõutavaks muutumise õiguslikud tingimused.

II. Õiguslik raamistik

4. Käibemaksudirektiivi kohaldamisala on sätestatud direktiivi artikli 2 lõikes 1. Selle artikli punktis c on sätestatud, et „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“, maksustatakse käibemaksuga.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“, käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt aga on „teenuste osutamine“ „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne“.

6. Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõikes 1 on sätestatud:

„Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmisi tehinguid:

[...]

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.“(3)

7. Käibemaksudirektiivi artikli 62 lõike 1 kohaselt on maksustatav teokoosseis „olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused“. Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab, et „maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

III. Faktilised asjaolud, menetlus liikmesriigis ja eelotsuse küsimused

8. GE Aircraft Engine Services Limited (edaspidi „kaebaja“) on äriühing, kes tegeleb Ühendkuningriigis lennukimootorite hooldamise ja korrashoiuga. Ta kuulub Ameerika Ühendriikides tegutsevasse rahvusvahelisse kontserni General Electric (edaspidi „GE“).

9. Kaebaja rakendas töötajate tunnustusprogrammi „Above & Beyond“. Selle programmi raames võis iga kaebaja töötaja esitada programmi tingimuste kohaselt mõne teise töötaja kandidatuuri tegude eest, mis tema hinnangul väärivad erilist tunnustust.

10. Tunnustusprogrammis „Above & Beyond“ olid eri tasemed. Kandidaati esitav isik pidi valima sobiva taseme ja esitama teabe selle kohta, miks kandidaat oli selle tunnustuse ära teeninud. Praeguses kohtuasjas puutub asjasse üksnes selle tunnustusprogrammi keskmine tase. Sellel tasemel anti kandidaadile pärast ettevõttesisest heakskiidumenetlust ostukupong.

11. Juhul, kui tunnustus anti ostukupongi kujul, saadeti isikule link veebisaidile, mida haldas sotsiaalse tunnustamise teenuste osutaja Globoforce Limited (edaspidi „Globoforce“). Globoforce'i veebisaidil võis tunnustuse saanud töötaja valida mitme nimekirjas oleva (ja osaleva) jaemüüja ostukupongi vahel. Pärast valiku tegemist sai kupongi kasutada üksnes valitud jaemüüja juures.

12. Globoforce jagas töötajatele kuponge järgmisel viisil. Kõigepealt ostis Globoforce kupongid otse asjassepuutuvatelt jaemüüjatelt ja müüs need Ameerika Ühendriikides asuvale GE-le (edaspidi „USA GE“). USA GE müüs seejärel need samuti Ameerika Ühendriikides asuvale GE peakontorile (edaspidi „GE HQ“). Seejärel tegi GE HQ kupongide piiriülese tarne mitmele Ühendkuningriigi GE üksusele. Iga selline GE üksus, sealhulgas kaebaja, andis kupongid töötajana „Above & Beyond“ programmi alusel premeeritavatele töötajatele.

13. Võttes arvesse, et kupongid pärinesid väljaspool Euroopa Liitu asuvatelt üksustelt, arvestas kaebaja GE HQ-lt saadud kupongide osas pöördmaksustamisele tuginedes sisendkäibemaksu ja

nõudis asjaomaselt maksuhaldurilt vastava summa tagasi.

14. Kui edukas töötaja kasutas saadud kupongi kaupade või teenuste ostmiseks, pidi osalev jaemüüja arvestama kupongi väärtuselt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

15. 20. detsembril 2017 esitas Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „vastustaja“) kaebajale maksuotsuse 332 495 naelsterlingi (GBP) (ligikaudu 374 389 eurot) suuruse deklareerimata käibemaksu kohta, mis kuulus tasumisele ajavahemikus alates 2013. aasta oktoobrist kuni 2017. aasta oktoobrini „Above & Beyond“ programmi alusel antud kupongide väärtuse eest.

16. Kuna First-tier Tribunalil (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) oli kahtlusi käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tõlgendamise kohta, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas see, kui maksukohustuslane annab töötajate tunnustamise programmi raames oma tulemuslikele töötajatele kolmandatest isikutest jaemüüjate kuponge, on käsitatav teenuse osutamisenä „tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“ käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses?

2. Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et maksukohustuslasel on töötajatele ostukupongide andmisel ettevõtlusega seotud eesmärk?

3. Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et töötajatele antud ostukupongid on nende isiklikuks kasutamiseks ja töötajad võivad neid kasutada isiklikel eesmärkidel?“

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on selgitanud, et praegune kohtuasi on peamine kohtuasi teiste kohtuasjade seas, mis tulenevad samadest faktilistest asjaoludest ja puudutavad veel 19 GE kontserni liiget.

18. Kirjalikke seisukohti esitasid kaebaja ja Euroopa Komisjon. Samad pooled esitasid oma suulised seisukohad ka kohtuistungil, mis toimus 24. novembril 2021.

IV. Analüüs

19. Ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Esmalt tõlgendan käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b ja vastan selle valguses eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele (A). Kuid nagu edaspidi selgitan, võib see praeguses kohtuasjas tuua endaga kaasa selle, et samade kupongide väärtus maksustatakse käibemaksuga kaks korda. Seega sean kahtluse alla, kas nende kupongide üleandmine on üleüldse maksustatav teokoosseis (B).

A. Teenused, mida osutatakse isiklikuks tarbeks või muul kui maksukohustuslase ettevõtluse eesmärgil

20. Lühidalt öeldes soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas tasuta kupongide andmine maksukohustuslaselt oma töötajatele sellise töötajate tunnustusprogrammi alusel nagu praeguses kohtuasjas peaks olema kui tasu eest teenuste osutamine käibemaksuga maksustatav, nagu on nõutud käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktis b.

21. Selle küsimuse lahendamiseks tuleb tõlgendada selles sättes väljendatud mõistet „tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“.

22. Seetõttu alustan selle mõiste tõlgendamisest (1) ja alles pärast seda vastan liikmesriigi

kohtu esitatud konkreetsetele küsimustele (2).

1. „*Muu kui ettevõtluse eesmärkide*“ tuvastamist käsitlevad õigusnormid

23. Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 kohaselt tuleb tasu eest teenuste osutamisenä käsitada kahte liiki olukordi. Esimene puudutab ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui ettevõtluse eesmärgil. Teine puudutab maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist „tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“.

24. Praeguses kohtuasjas on kõne all tasuta teenuste osutamine. Esmalt tuleks täpsustada, et poolte vahel ei ole vaidlust selle üle, et tegemist oli teenuste osutamisega või et teenuseid osutati tasuta. Ainus küsimus on see, kas neid teenuseid osutati isiklikul või ettevõtluse eesmärgil.

25. Sellega seoses tuleks meenutada, et tavaliselt ei kuulu teenuste *tasuta* osutamine käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse.⁽⁴⁾ Siiski on artikli 26 lõike 1 punktis b sätestatud sellest üldreeglist erand.⁽⁵⁾ Nagu komisjon kohtuistungil selgitas, loob see säte juriidilise fiktsiooni, mille kohaselt kuuluvad teatavad tehingud käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse hoolimata sellest, et neid osutatakse tasuta.

26. Erandi tegemist põhjendatakse õigluse ja neutraalse maksustamisega: käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b eesmärk on vältida olukorda, kus maksukohustuslane saab oma ettevõtte kaupade ja teenuste kasutamisel isiklikuks tarbeks eelise tavalise tarbija ees, kes peab tasuma varasemates turustusetappides kogunenud käibemaksu.⁽⁶⁾ Tõepoolest ei saa tarbija erinevalt maksukohustuslasest kasu võimalusest pikendada (sisend)tehingute kujundlikku ahelat, et anda maksukohustus „veelgi allapoole“ edasi.⁽⁷⁾

27. Lühidalt öeldes on käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b eesmärk tagada, et väljapoole majandustegevust jäävates olukordades käsitletakse maksukohustuslast käibemaksustamise mõttes lõpptarbijana.

28. Sel eesmärgil käsitab käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b minu tõlgendust mööda esimese sammuna igasugust teenuste tasuta osutamist nii, nagu need oleksid osutatud maksukohustuslase või tema töötajate *isiklikuks tarbeks*. Seeläbi võrdsustatakse need tehingud teiste (muul kui ettevõtluse eesmärgil) tasu eest osutatud teenustega, mille tulemusena peab maksukohustuslane nendelt arvestama tasumisele kuuluvat käibemaksu.

29. Juhul, kui teenuseid osutatakse tasuta, käsitatakse maksukohustuslast seega vaikumisi lõpptarbijana. Kuid teise sammuna on käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktis b sätestatud, et teenuste tasuta osutamist võib siiski käsitleda nii, et need *ei ole* osutatud isiklikuks tarbeks (ja seega ei ole osutatud tasu eest), kui osutatud teenuseid kasutati maksukohustuslase *ettevõtluse* eesmärgil.⁽⁸⁾

30. Kuidas seda aga hinnata?

31. Kaebaja sõnutsi tuleks arvesse võtta maksukohustuslase subjektiivset tahtlust seoses kaupade või teenuste tasuta tarnimise või osutamisega. Kui maksukohustuslane osutab tasuta teenust *sihiga* toetada oma äri, tuleks seda teenust käsitleda ettevõtluse eesmärgil osutatud teenusena käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses. Seetõttu tuleks kaebaja hinnangul käsitleda maksukohustuslase selliseid äristrateegiaid, mille kaudne ajend on suurendada töötajate rahulolu ja kaasatuse parendamise abil töötajate tulemuslikkust, „ettevõtluse eesmärgi“ alla kuuluvana.

32. Nagu selgitasin ettepaneku punktis 28, lähtutakse käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktis b eeldusest, et *kõik* teenused, mida maksukohustuslane osutab oma töötajatele tasuta, loetakse teenuste osutamiseks muul kui ettevõtluse eesmärgil. Seetõttu analüüsi praeguses etapis konkreetset kõnealust tehingut ei hinnata. Sellest eeldusest tuleneb seega, et mingi konkreetse tehingu käsitlemisel käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b alusel ei ole vahet, kas maksukohustuslase subjektiivne tahtlus oli suunatud kauba tarnimisele või teenuse osutamisele ettevõtluse otstarbel või isiklikuks tarbeks. Kui see toimus tasuta, eeldab käibemaksudirektiiv, et see oli mõeldud isiklikuks tarbeks.

33. Tehingu konkreetsed asjaolud muutuvad oluliseks alles siis, kui maksukohustuslane soovib näidata, et mingit konkreetset tehingut, mis kuulub käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, ei tehtud tegelikult mitte isiklikuks tarbeks, vaid ettevõtluse eesmärgil. Kaks peamist kohtuasja, mis käsitlevad selle sätte tõlgendamist, nimelt Fillibeck(9) ning Danfoss ja AstraZeneca(10), viitavad sellele, et ettevõtluse eesmärgi tuvastamiseks küsib Euroopa Kohus, kas osutatud teenus (mis nendes kohtuasjades oli vastavalt tasuta transport ja tasuta lõuna) oli „vajalik“, arvestades *selle konkreetse maksukohustuslase ettevõtluse vajadusi*.(11)

34. Ma ei saa eitada, et keskendumist sõnale „vajalik“ võib tõlgendada viisil, mis toob sisse teatava subjektiivsuse elemendi. Sisuliselt seda kaebaja väidabki ja see tuleneks selle sõna loomulikust tõlgendamisest. Minu arvates tuleb siiski vaadata puhtalt lingvistilisest tähendusest kaugemale ja käsitleda taotleja väljapakutud lähenemist laiemas kontekstis.

35. Tõepoolest, kui lubada käsitleda kriteeriumina maksukohustuslase väljapakutavat väidetavat ettevõtlusega seotud tahtlust, tooks see endaga kaasa selle, et iga maksukohustuslane saab ise otsustada, kas konkreetne tehing on tehtud ettevõtluse eesmärgil ja seega mittemaksustatav. Kohtud omakorda satuksid ebamugavasse olukorda, kus neil tuleb tagantjärele hinnata nende äriliste otsuste tegelikku vajalikkust. Enamgi veel: kui sõna „vajalik“ tähendus jäetaks käibemaksukohustuslase subjektiivse tõlgendamise hooleks, tooks see kaasa ebamõistliku tulemuse, mille kohaselt kaks maksukohustuslast, kes osutavad ühesuguse tegevuse käigus ühesuguseid maksustatavaid teenuseid, võivad sellest hoolimata jõuda teenuse „vajalikkuse“ suhtes eri järeldustele. See looks võimaluse välistada käibemaksudirektiivi kohaldamisalast tehinguid, mis oleksid muidu maksustatavad. Ilmselgelt ei saa sellist tulemust viia kooskõlla Euroopa Kohtu range tõlgendusega sellele sättele.(12)

36. Seega tõlgendan kohtuotsuseid Fillibeck(13) ning Danfoss ja AstraZeneca(14) nii, et need tõlgendavad tehingu „vajalikkust“ kahe objektiivselt määratletud elemendi alusel: esiteks peab olema seos tasuta osutatud teenuse ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel ning teiseks peab saama kontrollida selle teenuse kasutamist tagamaks, et seda tõepoolest kasutatakse maksukohustuslase majandustegevusega seoses või selle edendamiseks.

37. Esimene neist elementidest tagab, et kõnealust teenust osutatakse eesmärgiga toetada maksukohustuslase majandustegevust.(15) Nagu kaebaja nii oma kirjalikes seisukohtades kui ka kohtuistungil märkis, ei saa seda nõuet siiski tõlgendada range nõudena, et maksukohustuslase äritegevus oleks ilma selleta võimatu.

38. Sellest olenemata ei saa vajalikkuse nõude all mõelda ka sellist teenust, mis on tavaliselt ja üldiselt seotud mis tahes liiki ettevõtlusega. Seega on töötajate transportimine tööle ja tagasi loomulikult töö korraldamiseks vajalik. Siiski ei käsitleta seda iseendast „ettevõtluse eesmärgina“ käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses. Seetõttu ei saa seda teenust osutada tasuta ja käibemaksu arvestamata. Kui Euroopa Kohus nõustus kohtuasjas Fillibeck(16), et tasuta transporditeenuseid osutati ettevõtluse eesmärgil, seostas ta teenust „ehitusettevõtete eripäraga“.(17) Seetõttu oli see neil konkreetsetel asjaoludel „vajalik“, ehkki Euroopa Kohus ei

käsitlenud transportimist tööle ja tagasi vajalikuna selle sõna tavapärase tähenduses.

39. Kohtuasjas Danfoss ja AstraZeneca(18) ei olnud sellised valdkonnaspetsiifilised kriteeriumid täidetud. Siiski märkis Euroopa Kohus, et „ettevõtte korraldusele omased iseloomulikud tunnused“ peavad viitama sellele, et kõnealuseid tasuta teenuseid osutatakse üksnes majandustegevuse eesmärgil.(19) Seega loeti tasuta eine siiski ettevõtluse eesmärgil pakutuks, kuna see oli tihedalt seotud maksukohustuslase iseloomuliku töökorraldusega (teisisõnu pakuti tasuta einet üksnes konkreetsetel ärikohtumistel).(20)

40. Samamoodi ei saa küll tingimata eitada, et töötajate suurema rahulolu tõttu kasvanud tulemuslikkus on seotud maksukohustuslase majandustegevusega, kuid see seos on siiski *üldine* ega ole seega maksukohustuslase äritegevuse eripäradele piisavalt iseloomulik, just nagu ka töötajate sõidutamine ja neile einete pakkumine on mis tahes ettevõtte üldistes huvides. Seega ei erine töötajaid motiveerivad kingitused tasuta einetest või tasuta transpordist. Need lihtsalt ei kuulu „ettevõtluse eesmärgi“ mõiste alla, mis on lahutamatu seotud käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktiga b, välja arvatud juhul, kui saab tõendada, et maksukohustuslase ettevõtluse iseloomulikud eripärad või mõned muud erilised asjaolud võivad muuta tasuta teenuste osutamise „vajalikuks“ ja seega viia sellised teenused isiklikuks tarbeks kasutamise sfäärist „ettevõtluse eesmärgi“ mõiste alla.

41. Teine element – kontroll – tagab, et kõnealune teenus jääb kogu selle osutamise vältel seotuks maksukohustuslase majandustegevusega. Kontrolli olemasolu hinnatakse objektiivselt. Selle kohaselt tuleb näidata, et *üksnes* maksukohustuslane määrab igal ajahetkel ära teenuse kavandatud lõppkasutuse.(21) Seega tõendati kontrolli olemasolu kohtuasjas Fillibeck(22) sellega, et transpordimarsruudid ja -kellaajad määras ehitusettevõtte, mitte selle töötajad.(23) Samamoodi otsustasid kohtuasjas Danfoss ja AstraZeneca(24) töötajatele koosolekute ajal tasuta eine jagamise aja, koha ja sündmuse üle kummalgi juhul tööandjad.(25)

42. Tõene on kaebaja väide, et kontrolli element iseenesest ei välista võimalust, et töötaja võib tööandjalt tasuta saadud kaupade või teenuste kasutamisest saada teatavat isiklikku kasu. Tõepoolest on mugav ja soodne sõita raskesti ligipääsetavasse töökohta ja sealt tagasi tasuta ning saada pikkade või tähtsate ärikoosolekute ajal võileibu. Siiski ei tühista ega vähenda pelk asjaolu, et töötaja saab tööandjalt tasuta saadud teenustest (mille hulgas on tavaliselt küte, üldised töökohta ohutusmeetmed ja kontorimööbel) kasu, selliste kaupade ja teenuste ärilist eesmärki. (26) Lõppude lõpuks otsustab maksukohustuslane üldkulude kasutamise üle ja kontrollib seda. Igasugune subjektiivne kasu, mida töötajad sellest saavad, on vaid kõrvaline võrreldes kõnealuste kaupade või teenuste „põhilise“ tarnimise või osutamisega.(27)

43. See toob mind liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimuste juurde.

2. ***Euroopa Kohtule esitatud küsimused***

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab kolm küsimust. Esimese küsimusega küsib see kohus sisuliselt seda, kas kõnealused kupongid antakse kaebaja ettevõtluse eesmärgil või isiklikuks tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses. Teine ja kolmas küsimus tuginevad vastusele, mille Euroopa Kohus annab esimesele küsimusele. Nendes küsitakse vastavalt seda, kas vastust esimesele küsimusele mõjutab kõnealuste kupongide andmisel ettevõtluse eesmärgi olemasolu (teine küsimus) ja kas võib mingit tähendust omistada asjaolule, et kupongid on mõeldud kasutamiseks töötajatele endile ja neid saab kasutada isiklikuks tarbeks (kolmas küsimus).

45. Käsitlen kõiki kolme küsimust koos.

46. Kuna eeltoodud selgituste kohaselt lähtub käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b eeldusest, et teenuseid, mida maksukohustuslane osutab oma töötajatele tasuta, tuleb käsitleda isiklikuks tarbeks mõeldud teenustena, tuleks sissejuhatuseks järeldada, et kaebaja osutatud teenus, millega ta andis oma töötajatele jaemüüjate juures kasutatavaid kuponge, kuulub selle sätte kohaldamisalasse. Vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele tuleb märkida, et maksukohustuslase subjektiivne arusaam (või tahtlus), mille kohaselt neid kuponge antakse ettevõtluse eesmärgil, seda järeldust ei muuda.

47. Kui aga on võimalik tõendada, et kõnealused teenused olid kaebaja majandustegevuse jaoks „vajalikud“, tähendaks see, et neid osutati ettevõtluse eesmärgil, isegi kui neid osutati tasuta. Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale küsimusele vastata nii, et kõnealused teenused peavad olema seotud maksukohustuslase majandustegevusega ja et viimane peab nende tasuta teenuste osutamisel omama nende kasutamise üle kontrolli, et tagada jätkuv seos tema majandustegevusega või selle jätkuv edendamine.

48. Eelotsusetaotluses on selgitatud, et programmi „Above & Beyond“ eesmärk on ostukupongide abil julgustada ning tunnustada töötajate tulemuslikkust ja käitumist. Neid kuponge oli võimalik lunastada mitme osaleva jaemüüja juures. Kohtuistungil selgitas kaebaja, et ta ei tea, mida töötajad oma kupongidega teevad. Ühtlasi nähtub toimikust, et nende kasutamisel pole muid piiranguid kui see, et Globoforce'i veebisaidilt tuleb valida osalev jaemüüja. Teiste sõnadega, mida kohtuistungil kinnitas ka kaebaja, võis töötaja kasutada kõnealuseid kuponge täiesti omal äranägemisel ja isiklikuks tarbeks. Preemiasüsteemi kontroll hõlmab üksnes küsimust, kas ja kui, siis millisel tasemel tasustatakse töötaja lisapingutusi töökohal.

49. Kui need asjaolud leiaksid kinnitust, ei nähtuks ei piisavat seost kaebaja majandustegevusega ega kontrolli olemasolu kupongide kasutamise üle. Teisisõnu: kui järgida kriteeriume, mille Euroopa Kohus kehtestas kohtuotsustes Fillibeck(28) ning Danfoss ja AstraZeneca(29), ei loetaks kõnealuste kupongide üleandmist kaebaja äritegevuse jaoks „vajalikuks“. Teiste sõnadega kuuluks kõnealune tehing käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktis b kehtestatud vaikimisi reegli alla kui tasu eest teenuse osutamine.

B. Kupongid ja maksustatavad tehingud

50. Kui praegune kohtuasi puudutaks mikrolaineahjude(30) või muude lihtsate kaupade või teenuste kinkimist, võiksin ettepanekule siinkohal punkti panna. Kuna aga kupongid on olemuselt keerulised, peaks eeltoodud järeldus andma põhjust mõtisklemiseks.

51. Tõepoolest, kui kõnealune tehing tõepoolest kuulub käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, peaks kaebaja tasuma nende kupongide väärtuse pealt käibemaksu nii, nagu ta oleks ise nende lõpptarbija. Kui aga töötajad vahetavad hiljem need kupongid osalevate jaemüüjate kaupade või teenuste vastu, peavad nad *samalt* väärtuselt samuti käibemaksu tasuma. Teiste sõnadega nõutaks käibemaks samade kupongide väärtuselt sisse kaks korda.(31)

52. Võrreldes seda väljamõeldud olukorraga, kus maksukohustuslane kingib oma töötajatele mikrolaineahje. Topeltmaksustamist ei toimu. Käibemaksu tuleks kohaldada üksnes kinketehingule.

53. On ilmselge, et topeltmaksustamiseni viiv tulemus ei sobi hästi kokku neutraalse maksustamise põhimõttega(32) (võiksin lisada, et samamoodi ei sobi see kokku võrdsuse aluspõhimõtetega).

54. Sellegipoolest ei ole ma veendunud, et selline tulemus on käibemaksudirektiiviga

kehtestatud süsteemi teatavat liiki kupongidele kohaldamise automaatne kõrvalmõju.

55. Nagu nähtus poolte seisukohtadest ja kohtuistungil toimunud arutelust, põhineb arvatav nõue maksustada kõiki kupongidega seotud tehinguid ilmselt kohtuotsuse Astra Zeneca UK vigasel tõlgendusel.(33) Tõepoolest muutis just Euroopa Kohus kupongi üleandmise väidetavalt iseseisvaks maksustatavaks tehinguks sellega, et liigitas kupongi üleandmise „teenuse osutamiseks“, mis seisab eraldi õigusest, millel kupong põhineb.

56. Mina leian teisiti.

57. Kohtuotsuses Astra Zeneca UK(34) pakkus tööandja töötajatele võimalust saada ostukuponge, kui nad loobuvad osast töötasust.(35) Selles kontekstis leidis Euroopa Kohus, et käibemaksustamise mõttes kujutab nende kupongide üleandmine „teenuste osutamist“ käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.(36) See järeldus on täiesti põhjendatud: käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ „materიაalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“, käibemaksudirektiivi artikli 24 lõige 1 aga sisaldab varusätet, mis käsitleb kõiki tarneid, mis ei ole „kaubatarned“, *igal juhul* „teenuste osutamisenä“.

58. Siiski oleks lühinägelik üksnes selle väite põhjal järeldada, et kupongide üleandmine muutub automaatselt iseseisvaks maksustatavaks teokoosseisuks. See järeldus mitte üksnes ei eiraks tingimusi, millel käibemaksudirektiivi artikkel 62 põhineb, vaid jätaaks tähelepanuta ka majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse, pannes ühte patta kaks täiesti erinevat tehingut: ühelt poolt kupongi üleandmise ja teiselt poolt selle õiguse üleandmise, millel kupong põhineb.(37)

59. Tõepoolest, kuna käibemaksuga maksustatakse *kaubatarne* või teenuste *osutamine*, mitte nende eest makstav tasu(38), ei saa maksustatava teokoosseisuna käsitada igat tasu eest tehtud tehingut, eriti kui see hõlmab (tulevasi või ebaselgeid) õigusi.(39) Lihtsamalt öeldes ei saa maksustatavat teokoosseisu tekkida olukorras, kus kaubatarne või teenuste osutamine ei ole täielik.(40)

60. Seetõttu tuleb minu arvates eristada õiguse „kui sellise“ ning „tulevase kaubatarne või teenuse saamise õiguse“ üleminekut.

61. Esimest liiki kaubatarne või teenuse osutamine kuulub käibemaksuga maksustamisele seetõttu, et see kujutab endast ostja vaates lõpuleviidud kaubatarnet või teenuse osutamist, mis võimaldab teda käsitleda teenuse tarbijana.(41) Maksustatav teokoosseis tekib hetkel, mil õigus „kui selline“ üle antakse ja käibemaks on täielikult kindlaksmääratav.(42) Tõepoolest saab saaja õiguse saadud kupongi kasutada samamoodi, nagu ta saaks õiguse kasutada intellektuaalomandiõigust või spordiklubi liikmesust.

62. Teist laadi olukord ehk „tulevase kaubatarne või teenuse saamise õigus“ puudutab täiesti teistsugust maksustatavat stsenaariumit. Vaadelgem näiteks ettemakstud kuponge, millega saab spaasse minna, või teatavaid linnade komplekspileteid. Sellist liiki kaubatarnet või teenuse osutamist saab käibemaksuga maksustada üksnes juhul, kui kogu asjaomane teave on konkreetse tehingu toimumise ajal juba teada.(43) See on nii seetõttu, et vaid sellises olukorras on tehingupooled avaldanud eelnevalt oma kavatsust kutsuda esile kõik kaubatarne või teenuse osutamisega seotud majanduslikud tagajärjed.(44) Kui aga tulevane kaubatarne või teenuse osutamine ei ole veel selgelt määratletav, et saa seda käibemaksuga maksustada pelgalt kauba või teenuse saamise õiguse ülemineku hetkel (sest ilmselgelt ei ole käibemaksu määra võimalik veel kindlaks teha).(45) Sellistes olukordades nihkub maksustatav teokoosseis tehingute ahelas lihtsalt taseme võrra allapoole sellesse hetke, mil antakse üle õigus nimetatud kaubatarnele või teenuse saamisele või kui kogu teave tulevase kaubatarne või teenuse osutamise kohta muutub kättesaadavaks ja selle kaubatarne või teenuse osutamise rahalised tagajärjed on lõplikult

teada.(46)

63. See erisus peegeldub kupongide kasutamises järgmiselt.

64. Sellise kupongi üleandmine, millega antakse õigus „kui selline“ kaubatarnele või teenuse osutamisele, muutub lõpuleviidud tarneks ja seega eraldiseivaks maksustatavaks teokoosseisuks seeläbi, et antakse üle hüve, mis muudab selle õiguse saaja (teoreetiliselt viivitamatuks) tarbijaks. Samamoodi muutub sellise kupongi üleandmine, millega antakse üle piisavalt määratletud või määratletav „tulevase kaubatarne või teenuse saamise õigus“, lõpuleviidud tarneks ja seega maksustatavaks teokoosseisuks iseeneses (nt lennupileti ost). Selles stsenaariumis aga muutub tulevase kaubatarne või teenuse saamise õigus maksustatavaks üksnes seetõttu, et kogu teave tulevikus saadava kohta on õiguse üleandmise hetkel teada (mis muudab selle sisuliselt õiguse „kui sellise“ üleandmiseks).(47) Mõlemas kirjeldatud stsenaariumis muutuks käibemaks sissenõutavaks alates kõnealuse tehingu tegemise hetkest (ja tegelikult iga sellise tehingu tegemise hetkest, millal see kupong üle antakse).

65. Seevastu sellise kupongi üleandmine, mis sisaldab „tulevase kaubatarne või teenuse saamise õigust“ ja mis ei vasta lõpuleviidud maksustatava tehingu kriteeriumidele (ehk mille puhul ei ole kogu asjakohane teave teada), ei saa endast üleandmise hetkel kujutada eraldiseisvat maksustatavat teokoosseisu. Sellise stsenaariumi korral ei muutu käibemaks sellest hetkest sissenõutavaks. Tõepoolest, nagu selgitasin oma ettepaneku punktis 64, on käibemaksuga maksustatava teokoosseisuga tegemist üksnes juhul, kui on täidetud kõik kriteeriumid, mida on vaja vastava õiguse täielikuks tuvastamiseks. See tähendab tavaliselt seda hetke, mil tarbija esitab kupongi soovitud kauba või teenuse saamiseks.

66. Seda järeldust toetavad direktiivis 2016/1065 sätestatud õigusnormid.(48) Selles direktiivis mõeldakse, et kupongide käibemaksuga maksustamise normid ei ole kehtivas õigusraamistikus piisavalt selged ega arusaadavad, ning püütakse seetõttu kehtestada konkreetseid reeglid nende käibemaksuga maksustamiseks eesmärgiga neid lihtsustada ja ühtlustada.(49) Ehkki see direktiiv ei ole praeguse kohtuasja faktilistele asjaoludele *ratione temporis* kohaldatav,(50) on selles siiski sätestatud üldised suunised selle kohta, kuidas kuponge käibemaksuga maksustada nii, et see jääks kooskõlla käibemaksudirektiivi üldpõhimõtetega.(51)

67. Direktiivis 2016/1065 liidetakse üleantavad kupongid „kui sellised“ ja määratletava „tulevikus saamise õiguse“ kupongid ühte „üheotstarbeliste vautšerite“ kategooriasse.(52) Sellele vastukaaluks on kupong, millega seotud „tulevase kaubatarne või teenuse saamise õigus“ on määratlemata, liigitatud „mitmeotstarbeliseks vautšeriks“.(53) Esimest liiki kupongi puhul selgitab selle direktiivi artikkel 30b, et iga üleandmist enda nimel tegutseva maksukohustuslase poolt käsitatakse vautšeriga seotud kaupade tarnimise või teenuste osutamisenä ja seega eraldiseisva maksustatava teokoosseisuna.(54) Teist liiki kupongi puhul maksustatakse käibemaksuga vaid kõnealuste kaupade tegelik üleandmine või teenuste tegelik osutamine. Eelnevaid tehinguid, sealhulgas üleandmist maksukohustuslaselt saajale, käibemaksuga ei maksustata.(55)

68. Neil põhjustel kahtlen, kas kõnealuste kupongide üleandmine praeguses kohtuasjas kujutab endast *tegelikult* iseseisvat maksustatavat teokoosseisu käibemaksudirektiivi artikli 62 tähenduses.

69. Loomulikult on üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtul teada piisavad faktilised asjaolud, et lõplikult otsustada, kuidas kupongid üleüldse välja anti (st kas käibemaksuga või ilma), milline õigus nendega üle anti ja millal (kui üldse) tasuti käibemaksu.

70. Samas nähtub kohtutoimikus olevast piiratud teabest, et kõnealune tehing käsitleb konkreetseid ettemakstud kuponge, millel on kindlaksmääratud väärtus ja mis on mõeldud kasutamiseks kolmandate jaemüüjate juures. See viitab asjaolule, et käibemaks oli neis

kupongides juba sees (teisisõnu nende väärtusesse sisse arvestatud) selliselt, et lõpptarbija pidi selle maksma hetkel, mil ta lunastab kupongi konkreetse jaemüüja juures (ja viimane omakorda arvestab tasumisele kuuluvat käibemaksu).

71. Samuti ei ole piisavalt teavet selle kohta, mis liiki kupongidega on praeguses kohtuasjas tegemist. Teiste sõnadega on küsimus selles, kas neid kuponge saab kasutada üksnes selgelt määratletud või määratletavate esemete ostmiseks või osalevatelt jaemüüjatelt mis tahes kaupade või teenuste saamiseks. Siiski kinnitas kaebaja istungil, et üleandmise hetkel ei ole kindel, millist liiki kaupade või teenuste saamiseks neid kuponge kasutatakse (ja seega ei ole ka kindel, kui palju tuleb nende kaupade või teenuste pealt tasuda käibemaksu). Tõepoolest selgitas kaebaja, et direktiiviga 2016/1065 kehtestatud muudatuste kohaselt käsitatakse kõnealuseid kuponge „mitmeotstarbeliste“ vautšeritena. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kinnitaks, tunduks tõepoolest, et ettepaneku punktis 62 meenutatud kohtupraktika põhjal kujutab nende kupongide andmine kaebajalt tema töötajatele pelgalt (veel määratlemata) „tulevase kaubatarne või teenuse saamise õiguse“ üleandmist.

72. Sellise stsenaariumi puhul jääks kõnealune tehing kaebajalt töötajatele üleandmise hetkel käibemaksustamise mõttes lõpule viimata ning seega üksnes eelneks kõnealuste edaspidi tarnitavate kaupade ja/või osutatavate teenuste tegelikule (ja hilisemale) tarbimisele.⁽⁵⁶⁾ Seega ei kujutaks kupongide üleandmine kaebajalt töötajatele endast maksustatavat teokoosseisu käibemaksudirektiivi artikli 62 tähenduses.⁽⁵⁷⁾

73. Sel moel nõutaks käibemaks neilt kahelt kupongidega lahutamatuult seotud tehingult sisse vaid üks kord,⁽⁵⁸⁾ järgitaks neutraalse maksustamise põhimõtet ning võetaks arvesse tehingu majanduslikku tegelikust. Kas see järeldus ei oleks eelistatav sellele, mida tunduvad soovivat vastustaja ja komisjon?

V. Ettepanek

74. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) küsimustele järgmiselt:

Kui kupongi üleandmisel maksukohustuslaselt tema töötajatele ei ole kogu asjakohane teave kaubatarne või teenuste osutamise õiguse kohta veel teada, ei kujuta üleandmine endast maksustatavat tehingut nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi artikli 62 tähenduses.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab otsustama, kas põhikohtuasjas kõne all olev tehing neile tingimustele vastab või mitte.

Teise võimalusena soovitan Euroopa Kohtul vastata talle esitatud küsimustele järgmiselt:

See, kui maksukohustuslane annab töötajate tunnustamise programmi raames oma töötajatele tasuta kuponge nagu praeguses kohtuasjas, ilma et maksukohustuslane nõuaks seost oma majandustegevusega või kontrolliks kupongide kasutamist, on käsitatav teenuse osutamisenä „[maksukohustuslase] enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“ direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses.

Selle järelduse juures ei ole tähtis asjaolu, et sellised kupongid antakse maksukohustuslase ettevõtluse eesmärgil.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist

käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3 Arutelu täielikkuse nimel märgin, et käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 2 kohaselt „[võivad] liikmesriigid [...] lõike 1 sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsimoontonutust.“ Praeguses kohtuasjas ei paista, et Ühendkuningriik oleks seda võimalust kasutanud.

4 Vrdl käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 ja 5. veebruari 1981. aasta kohtuotsust Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 14) ning 1. aprilli 1982. aasta kohtuotsusega Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 10).

5 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punkt 26).

6 Vt muu hulgas 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 27); 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 41) ja 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 21).

7 Vt nt 27. juuni 1989. aasta kohtuotsus Kühne (50/88, EU:C:1989:262, punkt 12). Vt ka käibemaksudirektiivi põhjendus 30. Vt selle kohta ka 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 25); 20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 23) ja 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punktid 46–48).

8 Vt käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt a.

9 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 Vt sellega seoses 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 29) ning 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punkt 58).

12 Vt selle kohta 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punktid 26 ja 29) ning 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punktid 57 ja 58).

13 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus (C-258/95, EU:C:1997:491).

14 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus (C-371/07, EU:C:2008:711).

15 Vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21); 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29); 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 46) ja 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 38–41). Vt ka kohtujurist Mengozzi ettepanekud kohtuasjades Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:218, punkt 65) ja Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punkt 46).

16 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus (C-258/95, EU:C:1997:491).

17 *Ibid.*, punkt 32.

18 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus (C-371/07, EU:C:2008:711).

- 19 *Ibid.*, punkt 63.
- 20 *Ibid.*, punktid 59 ja 60.
- 21 Vt analoogia alusel 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus BCR Leasing IFN (C?438/13, EU:C:2014:2093, punkt 26).
- 22 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 23 *Ibid.*, punkt 22, ja kohtujurist Légeri ettepanek kohtuasjas Fillibeck(C?258/95, EU:C:1997:19, punkt 44).
- 24 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 25 *Ibid.*, punktid 53 ja 60.
- 26 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punkt 30) ning 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, punkt 62).
- 27 Vt analoogia alusel 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka selgitus kõrvalteenuste maksust vabastamise põhjuste kohta 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsuses Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 30).
- 28 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 29 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 30 Istungil viitas komisjon mikrolaineahjude tasuta andmisele, et lihtsustada käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b ümber käivat arutelu ja seega meenutada maksukohustuslase üldist kohustust arvestada tasumisele kuuluvat käibemaksu kõigi kinketehingute puhul.
- 31 Loomulikult vastab see tõele üksnes juhul, kui kupongilt tasumisele kuuluv käibemaks ei väljendunud selle hinnas ja seda arvestati juba väljastamise hetkel. Siiski on see võimalik vaid siis, kui käibemaksu täpne summa on juba sel hetkel teada.
- 32 Vt analoogia alusel 30. septembri 2021. aasta kohtuotsus Icade Promotion (C?299/20, EU:C:2021:783, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt neutraalse maksustamise ja topeltmaksustamise põhimõtte vahelise seose kohta üldisemalt ka 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus (C?40/09, EU:C:2010:450).
- 34 *Ibid.*
- 35 *Ibid.*, punkt 24.
- 36 *Ibid.*, punkt 26.
- 37 Vt nt 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Argos Distributors (C?288/94, EU:C:1996:398, punkt 15); 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punkt 32) ja 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi(C?544/16, EU:C:2018:540, punkt 32).

- 38 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 *Ibid.*, punkt 50, ja 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Macdonald Resorts(C?270/09, EU:C:2010:780, punktid 31 ja 32).
- 40 Analoogia alusel 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Macdonald Resorts(C?270/09, EU:C:2010:780, punktid 24 ja 32); 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punktid 44–51) ja 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi(C?544/16, EU:C:2018:540, punkt 54).
- 41 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr(C?215/94, EU:C:1996:72, punkt 22). Sellega seoses vt ka 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi(C?544/16, EU:C:2018:540, punkt 45).
- 42 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Macdonald Resorts(C?270/09, EU:C:2010:780, punkt 32).
- 43 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punkt 48); 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punkt 26); 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 29) ning 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM ja Hop!-Brit Air(C?250/14 ja C?289/14, EU:C:2015:841, punkt 39).
- 44 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punkt 47).
- 45 *Ibid.*, punkt 50.
- 46 Vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Macdonald Resorts(C?270/09, EU:C:2010:780, punkt 32), milles kinnitatakse, kummutamaks komisjoni kohtuistungil esitatud kahtlust, et „keegi“ peab käibemaksu maksma.
- 47 Vt eelkõige 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 40).
- 48 Nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1065, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ vautšerite käsitamise osas (ELT 2016 L 177, lk 9) (edaspidi „direktiiv 2016/1065“).
- 49 *Ibid.*, põhjendused 1, 2 ja 13.
- 50 *Ibid.*, artikkel 2 ja põhjendus 15.
- 51 *Ibid.*, põhjendus 2. Selles mõttes ei loo direktiiv 2016/1065 õigupoolest uusi eeskirju kupongide käsitamise kohta käibemaksuga maksustamisel, vaid lihtsalt kordab senisest selgemalt, mida nende õigusnormidega algusest peale sooviti. Sellega seoses vt Terra, B., Kajus, J., „13.2.2.1. The voucher Directive“, *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, ja Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, *Intertax*, Vol. 45(2), 2017, lk 156.
- 52 *Ibid.*, direktiiv 2016/1065, artikli 30a lõige 2.
- 53 *Ibid.*, artikli 30a lõige 3.

54 *Ibid.*, artikli 30b lõige 1.

55 *Ibid.*, artikli 30b lõige 2.

56 Vt analoogia alusel 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus *Macdonald Resorts*(C-270/09, EU:C:2010:780, punktid 25–30).

57 Nagu selgitasin ettepaneku punktis 70, tekiks maksustatav teokoosseis alles hiljem, kui töötaja esitab kupongi osalevale jaemüüjale.

58 Ehkki loomulikult tuli kaebajal maksta käibemaksu kupongide importimisel väljastpoolt Euroopa Liitu. Eelotsusetaotluse kohaselt toimus see pöördmaksustamise meetodi alusel. Täpsemalt vt ettepaneku punkt 13.