



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 25. juulil 2018¹

Kohtuasi C-414/17

AREX CZ a.s.
versus
Odvolačí finanční ředitelství

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusemenetlus – Ühine käibemaksusüsteem – Aktsiisikaup – Kaubatarne maksuvabastus liidu piires lähetamise või veo korral – Aheltehing – Kaupade liikumise seostamine teatud tarnega tarneahelas – Aktsiisikaupade vedu aktsiisi peatamise korra alusel

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi käsitleb taas küsimust, millist tehingut tuleb piiriüleses müügiahelas pidada maksust vabastatud ühendusesiseseks tarneks, kui tegemist on kaupade üheainsa füüsilise liikumisega. Erinevalt varasematest kohtuasjadest ei ole siiski tegemist ainult kahest lülist koosneva ahelaga.² Seetõttu annab käesolev kohtuasi Euroopa Kohtule võimaluse veelgi täpsustada kriteeriume, millele tuginedes seostatakse kaupade liikumine teatud tarnega müügiahelas.

2. Põhikohtuasjas müüs Austria ettevõtja kütust, seega aktsiisikaupa, Tšehhi Vabariigis asuvatele turustajatele. Kõigepealt toimus mitu müügitehingut erinevate Tšehhi äriühingutest vahendajate vahel, enne kui kütus müüdi lõpuks Tšehhi äriühingule Arex CZ (edaspidi „Arex“), kes vedas selle Austriast oma sõidukitega Tšehhi Vabariiki.

3. Arex eeldas, et Tšehhi äriühingust vahendaja lepingupartnerina on ta sellise tarne saaja, mis kuulub liikmesriigis maksustamisele. Seepärast arvas ta sisendkäibemaksuna maha Tšehhi lepingupartneritele tasutud käibemaksu. Tšehhi maksuhaldur on seevastu seisukohal, et Arexil kui maksust vabastatud tarne saajal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Selle asemel peab Arex ühendusesiseselt soetamiselt tasuma käibemaksu Tšehhi Vabariigis.

4. Arvestades müügitehingute suurt arvu, millele vastab kaupade üksainus piiriülene liikumine, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, milline kõnealustest tarnetest on ühendusesiseses tarnena maksust vabastatud. Seejuures tekib elukõige küsimus, kas rolli mängib asjaolu, et vedu toimus aktsiisi peatamise erikorra alusel.³

¹ Algkeel: saksa.

² Küsimust, mis puudutab kaupade liikumise seostamist teatud tarnega nn ühendusesiseses aheltehingu puhul, on Euroopa Kohus käsitlenud juba mitmes kohtuasjas, vt nt 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599) ja 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

³ See on eriprotseduur aktsiisikauba veoks, mille tulemusel muutub aktsiis sissenõutavaks alles veo lõpus, kuna kaubad lubatakse alles siis vabasse ringlusesse.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Liidu õiguse valdkonnas moodustab käesoleva kohtuasja raamistiku nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“),⁴ ja nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (edaspidi „aktsiisidirektiiv“)⁵.

6. Aktsiisikaupadega ühendusesisese kauplemise kohta on käibemaksudirektiivi põhjenduses 36 märgitud järgmist:

„Sellest tulenevalt peaks aktsiisikaupade teatavate tarnete ning ühendusesisese soetamise maksustamise korda nii isikute, kellel on kohustus käibemaks tasuda, kui ka pädevate asutuste jaoks viima kooskõlla deklareerimisega seotud eriprotseduuride ja -kohustustega nimetatud kaupade lähetamisel teise liikmesriiki, mis on ette nähtud nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivis 92/12/EMÜ^[6] aktsiisikauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta.“

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab järgmist:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustustlane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid;

[...]

iii) aktsiisikaupade soetamine, mille osas aktsiis muutub liikmesriigi territooriumil sissenõutavaks vastavalt direktiivile 92/12/EMÜ, maksukohustuslase või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele.“

8. Käibemaksudirektiivi artikli 3 lõige 1 sätestab, et teatavad kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu erandina artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i sätetest käibemaksuga maksustamisele, eelkõige teatavad soetamised, mida teevad maksukohustuslased või mittemaksukohustuslasest juriidilised isikud ning mis ei ületa jooksva kalendriaasta jooksul teatud künnist (nn väikeettevõtjaid puudutav kord).

9. „Kaubatarne“ on sama direktiivi artikli 14 kohaselt materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

⁴ ELT 2006, L 347, lk 1.

⁵ ELT 2009, L 9, lk 12.

⁶ Kehtetuks tunnistatud direktiiviga 2008/118.

10. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 20 on „kaupade ühendusesisene soetamine“ sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.

11. Käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 4. peatükis paiknev artikkel 138 sätestab järgmist:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tarnetele vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

b) aktsiisikaupade tarne, mille müüja, saaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupade saajale väljaspool enda territooriumi asuvasse sihtkohta, kuid ühenduse territooriumil, maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle aktsiisiga maksustamisele mittekuuluvate kaupade soetamine ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele juhul, kui nende kaupade lähetamine või vedu toimub kooskõlas direktiivi 92/12/EMÜ artikli 7 lõigetega 4 ja 5 või artikliga 16.“

12. Sama direktiivi artikli 139 lõige 1 sätestab:

„Artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust ei kohaldata kaubatarnete suhtes, mida teostavad maksukohustuslased, kes saavad artiklitega 282–292 sätestatud väikeettevõtjatele mõeldud maksuvabastust.

Seda maksuvabastust ei kohaldata ka maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele tehtud kaubatarnete suhtes, kelle kaupade ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga vastavalt artikli 3 lõikele 1.“

13. Direktiivi 92/12 artikli 7 lõiked 4 ja 5 ning artikkel 16 määrasid kuni nende aktsiisidirektiiviga kehtetuks tunnistamiseni kindlaks aktsiisi peatamise korra. Vastavalt aktsiisidirektiivi artikli 4 punktile 7 on „aktsiisi peatamise kord“ maksukord, mida kohaldatakse sellise aktsiisikauba tootmise, töötlemise, valdamise või liikumise suhtes, millele ei kohaldata tolli peatamismenetlust või -korda ning mille puhul aktsiisi maksukohustus on peatatud.

14. „Registreeritud kaubasaaja“ on sama direktiivi artikli 4 punktis 9 esitatud määratluse kohaselt füüsiline või juriidiline isik, kellel on sihtliikmesriigi pädevate asutuste luba võtta oma ettevõtlustegevuse käigus kõnealuste pädevate asutuste kehtestatud tingimustel vastu teisest liikmesriigist aktsiisi peatamise korra alusel veetavat aktsiisikaupa.

15. Vastavalt aktsiisidirektiivi artikli 17 lõike 1 punktile a võib laopidaja või registreeritud kaubasaatja vedada aktsiisikaupa aktsiisi peatamise korra alusel ainult teise maksulattu või registreeritud kaubasaajale. Teatud tingimustel on võimalik aktsiisikauba vahetu vedu sihtliikmesriiki, kui sihtliikmesriigi volitatud laopidaja või registreeritud kaubasaaja on sellise koha määranud (aktsiisidirektiivi artikli 17 lõige 2).

16. Vastavalt aktsiisidirektiivi artikli 7 lõikele 1 muutub aktsiis sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis. Tarbimisse lubamise hetkeks loetakse mh hetke, mil registreeritud kaubasaaja võtab aktsiisikauba vastu, vt aktsiisidirektiivi artikli 7 lõike 3 punkt a.

B. Tšehhi õigus

17. Seoses kohaldatava Tšehhi õigusega tuleb eelkõige viidata käibemaksuseaduse §-le 64, millega võetakse liikmesriigi õigusesse üle aktsiidirektiivi artikkel 138. Selle kohaselt on aktsiisikaupade ühendusesisene tarne, mis toimub aktsiisi peatamise korra alusel, käibemaksust vabastatud, kui aktsiisikaubad lähetatakse maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes ei ole maksustamise eesmärgil registreeritud mõnes muus liikmesriigis.

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

18. Põhikohtuasja esemeks on mitu müügitehingut kütusega, mis algselt pärineb Austrias asuvatest Shell Austria GmbH rafineerimistehastest. Kütuse müüs Austria osäühing Doppler Mineralöle GmbH (edaspidi „Doppler“) neljale erinevale Tšehhi Vabariigis asuvalle äriühingule, nimelt äriühingutele Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. ja Top Ten Development s.r.o (edaspidi „esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad“).

19. Esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad olid sõlminud lepingu Garantrans s.r.o.-ga (edaspidi „Garantrans“), kes tegutses registreeritud kaubasaajana aktsiidirektiivi tähenduses, et võimaldada vedu aktsiisi peatamise korra alusel.

20. Esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad müüsid kütuse ahela järgmisele Tšehhi Vabariigis asuvalle lülile. Kõnealune lüli oli mõnel juhul TM Truck s.r.o., teistel juhtudel Cllaruss Gall s.r.o. Nimetatud äriühingud müüsid kütuse omakorda äriühingule Kont Fuel Distribution s.r.o (edaspidi „Kont Fuel“) või mõnel juhul äriühingule Benaft s.r.o. (edaspidi „Benaft“), kes on Arexi otsesed lepingupartnerid. Kont Fuel ja Benaft näitasid Arexile kauba kohta väljastatud arvel ära Tšehhi käibemaksu, mille Arex tasus ning mille Kont Fuel või Benaft üle kandsid. Arex arvas äriühingutele Kont Fuel või Benaft tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

21. Kütus veeti Arexile kuuluvate sõidukitega ja Arexi kulul aktsiisi peatamise korra alusel Austriast Tšehhi Vabariiki. Üldjuhul tuleb aktsiisikaup seejuures kõigepealt vedada piiri taga asuvasse kohta, mille on määranud registreeritud kaubasaaja aktsiidirektiivi tähenduses ja kus aktsiisikaup lubatakse vabasse ringlusesse. Alles seejärel saab kauba vedada lõplikku sihtkohta. Garantrans tasus aktsiisi Tšehhi Vabariigis esimeste Tšehhi Vabariigis asuvate ostjate nimel.

22. Arexis korraldatud maksukontrolli alusel asus maksuhaldur seisukohale, et Arex kui maksust vabastatud ühendusesisese tarne saaja peab tasuma ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu. Sellele vastavalt määras ta kindlaks kaebaja käibemaksukohustuse, arvates samal ajal maha sisendkäibemaksu. Siiski keelas ta Arexil arvata sisendkäibemaksuna maha äriühingutele Kont Fuel või Benaft tasutud käibemaksu. Seda ei oleks nimelt olnud vaja tasuda, kuna tegemist oli maksust vabastatud ühendusesisese tarnega.

23. Arex leiab seevastu, et esimeste Tšehhi Vabariigis asuvate ostjate tehinguid tuleb pidada ühendusesiseseks soetamiseks. See tuleneb juba käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktist b, mille kohaselt on tarne, mis on seotud veoga aktsiisi peatamise korra alusel, ühendusesisese tarnena maksust vabastatud. Seetõttu tuleb kõnealusele tarnele vastav soetamine maksustada, samal ajal kui kõik sellele järgnevad tarded kuuluvad käibemaksuga maksustamisele Tšehhi Vabariigis.

24. Arex esitas maksuhalduri otsuse peale, millega määrati kindlaks käibemaksukohustus ja keelduti andmast õigust arvata maha sisendkäibemaksu, kõigepealt vaide Odvolací finanční ředitelství'le (maksuvaidluskomisjon, Tšehhi Vabariik; edaspidi „vastustaja põhikohtuasjas“), mis jäeti rahuldamata, seejärel esitas Arex vaideotsuse peale kaebuse. Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovice

maakonnakohus, Tšehhi Vabariik) jättis kaebuse rahuldamata. Selle otsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse menetlemine on pooleli Nejvyšší správní soud'is (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus). Nimetatud kohus otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas iga maksukohustuslast tuleb pidada maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b tähenduses? Kui vastus on eitav, siis millistele maksukohustuslastele seda sätet kohaldatakse?
2. Kui Euroopa Kohus vastab, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b on kohaldatav sellistele olukordadele nagu põhikohtuasjas (kus toodete omandaja on registreeritud maksukohustuslane), siis kas seda sätet tuleb tõlgendada nii, et kui nende toodete lähetamine või vedu toimub vastavalt aktsiidirektiivi asjakohastele sätetele, siis tuleb aktsiidirektiivis ette nähtud menetlusega seotud tarnet pidada tarneks, mis kõnealuse sätte kohaselt annab õiguse käibemaksuvabastusele, ehkki käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse tingimused ei ole muidu täidetud, arvestades kaupade veo seotust teise tehinguga?
3. Kui Euroopa Kohus vastab, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b ei ole kohaldatav sellistele olukordadele nagu põhikohtuasjas, siis kas asjaolu, et kaupu veetakse aktsiisi peatamise korra alusel, on otsustav lahendamaks küsimust, millisega mitmest üksteisele järgnevast tarnest tuleb vedu käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel käibemaksuvabastuse kohaldamiseks seostada?“

25. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad maksuhaldur, Tšehhi Vabariik ja Euroopa Komisjon. Nimetatud menetlusosalised osalesid ka 13. juunil 2018 toimunud kohtuistungil. Arex ei olnud kohtuistungil õiguslikult esindatud. Sel põhjusel ei saanud tema esitatud märkusi arvesse võtta.

IV. Õiguslik hinnang

26. Kõik küsimused puudutavad käibemaksudirektiivi artiklit 138, mis määrab kindlaks ühendusesisese kaubatarnega seotud maksuvabastused. Ühendusesisese kaubatarne olemasolust oleneb lõppkokkuvõttes see, kas Arex jäeti sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ilma õiguspäraselt. Nimelt kui Arexile tehtud tarne oleks tööpoolest olnud maksust vabastatud, siis ei oleks Arex pidanud Benaftile või Kont Fuelile käibemaksu üldse tasuma. Seega ei oleks tal selles osas ka õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Selle asemel peaks Arex tsiviilõigusnormide alusel nõudma Benaftile või Kont Fuelile alusetult tasutud käibemaksu tagastamist.

27. Mis puudutab küsimust, kas olukord, kus maksuhaldur maksustab ühendusesisese soetamise tagantjärele, on õiguspärane (mis, arvestades seda, et samal ajal arvatakse maha sisendkäibemaks, on Arexi jaoks lõppkokkuvõttes majanduslikult neutraalne), siis saab Euroopa Kohus anda asjaomase sätte tõlgendamise, mida temalt on palutud, tarvilikud juhtnöörid kohtuasja lahendamiseks.⁷ Nimelt kuigi ühendusesisese soetamise maksustamist reguleerib käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt b, on selles kontekstis tähtsad ka ühendusesisese tarne maksuvabastust reguleerivad sätted. Kauba ühendusesisene tarne ja selle ühendusesisene soetamine on nimelt ühe medali kaks külge.

⁷ Euroopa Kohtu püüe anda liikmesriigi kohtutele tarvilikke juhiseid liidu õiguse tõlgendamiseks ja kohaldamiseks on vastavuses väljakujunenud kohtupraktikaga; vt nt 31. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, punktid 49–51); 11. märtsi 2010. aasta kohtuotsus Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punktid 17 ja 19); 13. juuli 2017. aasta kohtuotsus Kleinstüber (C-354/16, EU:C:2017:539, punkt 61) ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Europa Way ja Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, punktid 35 ja 36).

28. Käibemaksudirektiivi sätteid kaupade piiriülese lähetamise kohta järgivad eesmärgi pidada kinni sihtliikmesriigi põhimõttest. Selle põhimõtte kohaselt tuleb tagada, et käibemaks kui tarbimismaks tasutakse selles liikmesriigis, kus toimub tarnitava kauba lõpptarbimine. Sel põhjusel maksustatakse kaupade piiriülese tarne korral vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a alapunktile i ning artiklile 40 kaupade soetamine nende lähetamise või veo sihtliikmesriigis. Topeltnmaksustamise vältimiseks tuleb siiski nendesamade kaupade tarne nende lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastada.⁸ Järelikult on ühendusesisese tarne ja ühendusesisene soetamine üks ja seesama majandustehing.⁹

29. Kahe esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b sisaldab erinormi selle kohta, kuidas tuleb maksust vabastatud ühendusesisene tarne kindlaks määrata aktsiisikauba piiriülese veo korral.

30. Eelnevalt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b saab üldse kohaldada sellisele olukorrale, mis esineb põhikohtuasjas. Seepärast tuleb kahte esimest eelotsuse küsimust käsitleda koos.

31. Kolmas küsimus esitatakse juhuks, kui käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b ei saa põhikohtuasjas kohaldada või kui sellest ei tulene erinorme selle kohta, kuidas seostada kaupade piiriülest liikumist, mis on maksust vabastatud, teatud tehinguga. Seega esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse kriteeriumide kohta, millele tuleb kõnealusel seostamisel tugineda. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kõnealuse seostamise puhul mängib rolli see, et kaupade vedu toimus aktsiisi peatamise korra alusel. Seda uurin pärast vastuse andmist kahele esimesele küsimusele.

A. Kaks esimest eelotsuse küsimust

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab kaks esimest küsimust, kuna tema hinnangul ei näe käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b ette pelgalt maksuvabastust aktsiisikaupade ühendusesisese soetamise puhul. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hoopiski võimalikuks, et nimetatud säte sisaldab teavet ka selle kohta, kuidas tuleb seostada kaupade liikumine aktsiisi peatamise korra alusel teatud tarnega müügiahelas. Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktist b nähtub nimelt, et maksuvabana tuleb alati käsitada sellist tarnet, millega on seotud kaupade vedu aktsiisi peatamise korra alusel.

33. Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b oleks sellisel juhul määrava tähtsusega norm, et käsitada Doppleri tarnet esimestele Tšehhi Vabariigis asuvatele ostjatele maksust vabastatud ühendusesisese tarnena. Kõik järgnevad tarded oleksid selle tulemusel kuulunud ühendusesiseste tarnetena Tšehhi Vabariigis maksustamisele. Seega saaks teha järelduse, et Arex arvas Benaftile või Kont Fuelile tasutud käibemaksu õigustatult sisendkäibemaksuna maha.

34. Tingimuseks on siiski, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b saab Doppleri ja esimeste Tšehhi Vabariigis asuvate ostjate vahelise tarne suhtes sisuliselt üldse kohaldada. Seda käsitleb esimene küsimus (vt selle kohta allpool punkt 1). Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas kõnealusest sättest tuleneb tõepoolest, et maksust vabastatud tarneks tuleb pidada alati sellist tarneahelasse kuuluvat tarnet, mille puhul toimub kaupade vedu aktsiisi peatamise korra alusel (vt selle kohta allpool punkt 2).

⁸ Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punktid 23–25).

⁹ 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 23 ja 24); 18. novembri 2010. aasta kohtuotsus X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 28) ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 31).

1. Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b kohaldamisala (esimene küsimus)

35. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktile b vabastavad liikmesriigid käibemaksust ka aktsiisikaupade tarne, „mille [...] lähetab või veab [ühenduse territooriumil] maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle aktsiisiga maksustamisele mittekuuluvate kaupade soetamine ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, ja kui [...] nende kaupade [...] vedu toimub aktsiisi peatamise korra alusel“. Käibemaksudirektiivi artikli 3 lõige 1 hõlmab muu hulgas väikeettevõtjaid.

36. Vaidlust ei ole selle üle, et esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad ei ole „maksukohustuslased [...], kelle [muud] ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele.“ Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib siiski küsimus, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b saab sellegipoolest kohaldada esimeste Tšehhi Vabariigis asuvate ostjate suhtes, kuna osalause „kelle [muud] ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele“ käib tema arvates ainult mittemaksukohustuslasest juriidiliste isikute kohta, keda on vahetult enne seda nimetatud.

37. Seda lubab eeldada tšehhikeelse versiooni sõnastus. Selles versioonis on nimelt juttu *maksukohustuslasest* ja *mittemaksukohustuslasest* ainsuses, kusjuures osalause „kelle [muud] ühendusesisesed soetamised [...]“ juhatatakse sisse siduva asesõnaga, mis on ainsuses („jejíž“). Niisiis käib see grammatilises mõttes ainult viimati nimetatud mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku kohta.

38. Näib siiski, et see on tšehhikeelse versiooni erijoon. Enamikus muudes keeleversioonides on sõnad „maksukohustuslased“ ja „mittemaksukohustuslased“ mitmuses, mistõttu ei võimalda järgnev siduv asesõna, mis võib käia ka mitme isiku kohta, seda grammatiliselt seostada ühega neist kahest isikute rühmast.¹⁰

39. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on põhimõtteliselt kõik keeleversioonid võrdsed,¹¹ mistõttu ei luba asjaolu, et enamikus muudes keeleversioonides on kasutatud sätte teatud varianti, teha mingeid järeldusi. Kui liidu õigusnormi keeleversioonides on erinevusi, tuleb asjaomast sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa see säte on.¹²

40. Sellest tõlgendusest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b puudutab ainult aktsiisikaupade ühendusesisest tarnet maksukohustuslastele ja mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle muud ühendusesisesed soetamised kuuluvad *vastavalt* sama direktiivi artikli 3 lõike 1 alla. See, et aktsiisikaupade ühendusesisene tarne „tavalistele“ maksukohustuslastele on käibemaksust vabastatud, tuleneb nimelt juba käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikest 1.

41. Direktiivi tervikkäsitlusest nähtub, et aktsiisikaupu tuleb käibemaksusüsteemis põhimõtteliselt käsitada „kaupadena“ käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses. Sellest lähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 3 lõike 1 punkt b, mille kohaselt ei kuulu erandina käibemaksuga maksustamisele „kaupade [...] soetamine, [...] mis ei kuulu aktsiisikaupade hulka [...]“.

42. Kui „kaupade“ tarne maksukohustuslastele on aga juba käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel maksust vabastatud, siis oleks sama käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b selles mõttes üleliigne osas, milles see sätestab maksuvabastuse aktsiisikaupade tarne puhul „tavalistele“ maksukohustuslastele.

¹⁰ Nii igal juhul saksa-, inglise-, prantsus-, hispaania-, poola-, bulgaaria-, portugali- ja itaaliakeelne versioon.

¹¹ Kohtuotsused Cilfit jt (283/81, EU:C:1982:335, punkt 18), EMU Tabac jt (C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 36), Givane jt (C-257/00, EU:C:2003:8, punkt 36) ja Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, punkt 32).

¹² 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus DR ja TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, punkt 45), 7. juuni 2018. aasta kohtuotsus EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, punkt 36) ja 5. juuni 2018. aasta kohtuotsus Kolev ja Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 87).

43. Selleks et anda käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktile b normatiivne sisu, mis ulatuks kaugemale sama direktiivi artikli 138 lõikest 1 (vt sõnastust: „Lisaks lõikes 1 nimetatud tarnetele [...]“), peab olema mõeldud maksukohustuslasi, kelle ülejäänud soetamised kuuluvad direktiivi artikli 3 lõike 1 alla. Vastasel korral ei ole selle rühma jaoks direktiivi artikli 138 lõike 1 kohane maksuvabastus sama direktiivi artikli 139 lõike 1 teise lõigu tõttu kohaldatav.

44. Artikli 138 lõike 1, artikli 139 lõike 1 teise lõigu ja artikli 138 lõike 2 punkti b vahel on seega suhe, mis esineb reegli, erandi ja erandist tehtava erandi vahel.

45. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikele 1 on käibemaksust põhimõtteliselt vabastatud kaupade ühendusesisene tarne maksukohustuslastele kaupade lähetamise või veo lähteliikmesriigis. Maksuvabastus on siiski asjakohane ainult juhul, kui kaupade soetamine maksustatakse nende lähetamise või veo sihtliikmesriigis, vt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt i.¹³ Kuna vastavalt direktiivi artikli 3 lõikele 1 ei kuulu kaupade ühendusesisene soetamine teatud maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste poolt käibemaksuga maksustamisele, sätestab artikli 139 lõike 1 teine lõik, et ühendusesisene tarne sellele isikute rühmale ei ole maksust vabastatud. Seetõttu on kaupade ühendusesisene tarne neile saajatele erandina direktiivi artikli 138 lõikest 1 kaupade lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksustatud.

46. Teisiti on see siiski selliste aktsiisikaupade tarne puhul eespool nimetatud saajatele, mille vedu toimub aktsiisi peatamise korra alusel. Nende kaupade ühendusesisene tarne on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktile b – erandist tehtava erandina – siiski kaupade lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud. Kooskõlas sellega on vastavalt sama direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile iii nende kaupade soetamine nende lähetamise või veo sihtliikmesriigis maksustatud.

47. Erandist tehtava erandi kehtestamise põhjuseks on – nagu nähtub direktiivi põhjendusest 36 – püüe saavutada teatav kooskõla käibemaksu ja aktsiisi vahel. Erandist tehtava erandi tõttu toimub neil juhtudel käibemaksuga – nagu ka aktsiisiga¹⁴ – maksustamine lähetamise või veo sihtliikmesriigis.

2. Maksust vabastatud ühendusesisese tarne kindlaksmääramist reguleeriva sätte tähtsus olukorras, kus on tegemist tarneahelaga (teine küsimus)

48. Eespool esitatud kaalutlustest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b ei anna teavet selle kohta, kuidas tuleb seostada vedu, mis toimub aktsiisi peatamise korra alusel, teatud tarnega tarneahelas. Viidatud sätte mõte seisneb nimelt selles, et vabastada aktsiisikaupade ühendusesisene tarne kaupade lähetamise või veo lähteliikmesriigis tasakaaluks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii alusel toimuvale soetamise maksustamisele kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis.

49. Seetõttu ei tähenda osalause „[...] juhul, kui nende kaupade [...] vedu toimub kooskõlas direktiivi 92/12/EMÜ artikli 7 lõigetega 4 ja 5 või artikliga 16“ – seega kui vedu toimub aktsiisi peatamise korra alusel – seda, et tarne, mis on seotud veoga aktsiisi peatamise korra alusel, on alati maksust vabastatud. Pigem on tarne aktsiisi peatamise korra alusel täiendav *tingimus* maksuvabastuse kohaldamiseks.

¹³ Vt selle kohta eespool käesoleva ettepaneku punkt 28.

¹⁴ Vt selle kohta allpool käesoleva ettepaneku punkt 50.

50. Seda seetõttu, et aktsiisikaupade piiriüleses kaubanduses muutub aktsiis vastuvõtvast riigis (kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis)¹⁵ sissenõutavaks üldjuhul ainult siis, kui kaup jõuab aktsiisi peatamise korra alusel selle liikmesriigi territooriumile.¹⁶ Vastasel juhul muutuks maks sissenõutavaks juba enne seda lähteliikmesriigi territooriumil, vt aktsiisidirektiivi artikli 7 lõike 2 punkt b. Seega on ainult juhul, kui lähetamine toimub aktsiisi peatamise korra alusel, võimalik saavutada käibemaksu ja aktsiisi vaheline kooskõla, mida käibemaksudirektiivi põhjenduse 36 kohaselt püütakse saavutada.¹⁷

51. Juhul kui kaupu ei veeta aktsiisi peatamise korra alusel, ei ole neid seevastu vaja lisaks maksust vabastada ning kohaldada tuleb endiselt käibemaksudirektiivi artikli 139 lõike 1 teist lõiku: nii aktsiis kui ka käibemaks muutuvad sel juhul sissenõutavaks kaupade lähetamise või veo lähteliikmesriigis.

52. Pealegi ei käsitle käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b olukorda, mis on seotud just tarneahelaga, mistõttu ei saa asuda seisukohale, et kõnealune säte käsitleb veo seostamist aktsiisikaupade teatud tarnega.

53. Seega tuleb kahele esimesele küsimusele vastata nii, et direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punkt b on kohaldatav ainult aktsiisikaupade tarnele, mille saaja on maksukohustuslane, kelle ülejäänud soetamised ei kuulu vastavalt sama direktiivi artikli 3 lõikele 1 käibemaksuga maksustamisele. Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punktis b ei ole peale selles sätestatud maksuvabastuse kindlaks määratud, kuidas tuleb aktsiisi peatamise korra alusel toimuv kaupade liikumine seostada teatud tarnega piiriüleses tarneahelas.

B. Kolmas eelotsuse küsimus

54. Seetõttu tuleb see, millist tarnet tuleb põhikohtuasjas kõne all olevas ahelas pidada maksust vabastatud ühendusesiseseks tarneks, kindlaks teha üldnormide alusel. Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus konkreetselt selgitada, kas asjaolu, et vedu toimub aktsiisi peatamise korra alusel, räägib selle poolt, et piiriülene vedu tuleb seostada Doppleri tarnega esimestele Tšehhi Vabariigis asuvatele ostjatele, olgugi et veo tegemisel kasutati Arexi sõidukeid ja see toimus Arexi kulul.

55. Euroopa Kohtu senise praktika kohaselt kehtib ka põhikohtuasjas reegel, et kaupade üheainsa füüsilise liikumise korral müügiahelas saab vaid üht tarnet käsitada ühendusesisese tarnena, mis on seega maksust vabastatud.¹⁸

56. Milline tarne see neist tarnetest on, oleneb sellest, millise õigussuhtega tuleb kaupade piiriülene liikumine seostada. Kaupade piiriülene lähetamine või vedu on nimelt koosseisutunnus, mis eristab ühendusesisest tarnet (või ühendusesisest soetamist¹⁹) „tavalisest“ riigisisestest tarnest.²⁰

15 Aktsiisi sissenõutavaks muutumisest vastuvõtvast liikmesriigis lähtub käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkt iii, mida tuleb sama direktiivi artikli 138 lõike 2 punkti b puhul teistpidi arvesse võtta.

16 Seda olukorda reguleeris direktiivi 92/12 artikli 7 lõige 4, millele viidatakse käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punktis b.

17 Mis puudutab kauplemist, mis toimub maksukohustuslaste vahel, kes ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 3 lõike 1 alla – kes seega ei ole eelkõige väikeettevõtjad – ja kelle ühendusesised soetamised maksustatakse vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikele 1 igal juhul käibemaksuga, siis lähtub direktiiv sellest, et piiriülene vedu toimub üldjuhul aktsiisi peatamise korra alusel, mistõttu ei ole erinormid vajalikud.

18 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45) ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 34) ning minu ettepanek kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

19 Ühendusesisese tarne ja ühendusesisese soetamise koosseisude tingimused on identsed, kuna tegemist on ühe ja sama majandustehinguga, vt selle kohta eespool käesoleva ettepaneku punkt 32 ja 9. joonealune märkus.

20 Vt 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37) ja minu ettepanek kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 41).

57. Seetõttu tuleb kõiki muid tarneid müügiahelas, millel kõnealune täiendav piiriülese veo koosseisutunnus puudub, käsitada riigisiseste tarnetena käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses. Sel juhul on vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 32 kõigi nende tarnete koht, mis eelnesid maksust vabastatud ühendusesisesele tarnele, kaupade lähetamise või veo lähteliikmesriigis, ja kõigi sellele järgnevate tarnete koht kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis.²¹

1. Piiriülese veo seostamine tarnega müügiahelas

58. Mis puudutab küsimust, millise tarnega müügiahelas tuleb piiriülene vedu seostada, siis tuleb vastavalt Euroopa Kohtu praktikale põhjalikult hinnata kõiki konkreetseid asjaolusid nende kogumis.²²

59. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba sedastanud, et ei oma tähtsust, kes on veo ajal kauba omanik liikmesriigi õiguse tähenduses või kellel on kauba üle tegelik võim.²³ Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et pelgalt asjaolust, et kaup on juba edasi müüdud, ei saa veel järeldada, et vedu tuleb seostada igakordselt järgneva tarnega.²⁴ Selles mõttes ei oma pelgalt asjaolu, et kaup müüdi edasi, tähtsust seisukohast, mis puudutab kaupade liikumise seostamist ühega tarnetest.

60. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale tuleb siiski arvestada, kes veo teostab või kelle kulul see toimub.²⁵ Täpsemalt öeldes on tähtis, kes kannab veo ajal kauba juhusliku hävimise riski.

61. Sellele vastavalt on Euroopa Kohus paljudes kohtuasjades, mis puudutavad kahest lülis koosnevat müügiahelat (esimene müüja – vahendaja – lõppostja), otsustanud, et vedu ei saa enam seostada „esimese“ tarnega, kui kauba omanikuna käsutamise õigus anti juba enne kauba vedu üle lõppostjale, seega „teise“ tarne saajale.²⁶

62. Kes juba käsutab kaupa „omanikuna“,²⁷ kannab üldjuhul ka selle juhusliku hävimise riski. Seda seetõttu, et omanikuna käsutamise õigust iseloomustab õigus asjaga oma äranägemisel ümber käia, seda näiteks purustada või ära tarvitada.²⁸ Selle õiguse negatiivne külg on aga see, et omanik kannab kauba juhusliku hävimise riski. Järelikult saab lähtuda sellest, et isikul, kes peab kandma kauba juhusliku hävimise riski, on ka õigus kaupa omanikuna käsutada.

63. See kehtib olenemata küsimusest, kes on neil juhtudel väliselt veo teostaja (seni lahendatud kohtuasjades oli see enamasti vahendaja),²⁹ ja olenemata sellest, kuidas tuleb õiguslikult käsitada selle isiku suhet, kellel on õigus kaupa omanikuna käsutada³⁰ (see tähendab, kas ta on juba omanik või on tal pelgalt õigus omandi üleminekule).

21 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

22 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27), 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32), 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 35) ja 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 32) ning minu ettepanek kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 56).

23 Vaidlust ei ole selle üle, et näiteks ekspedeerijal on küll tegelik võim kauba üle, kuid ta ei tegutse siiski saadetusiga seotud tarnijana, vaid tarnija huvides tegutseva vedajana. Vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40).

24 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punktid 36 ja 37).

25 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40).

26 Seni lahendatud kohtuasjad puudutasid alati vaid kahest järjestikusest tarnest koosnevaid ahelaid, vt 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 33), 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 34) ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 36).

27 Tarne või ühendusesisesse soetamise mõiste kohaldamise sisuline tingimus on ainult see (vt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 ja artikli 20 esimene lõik), mitte aga õiguslik omaniku staatus. Vt selle kohta 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punktid 7 ja 8) ning 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32).

28 Vt juba minu ettepanek kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 58).

29 Vedajal või ekspedeerijal ei ole õigust kaupa omanikuna käsutada, vt 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 25) ja 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 88).

30 Selle kohta 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24) ja 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 86).

64. Sel põhjusel oleks seni lahendatud kohtuasjades tulnud vedu seostada tarnega, milles osales kaubasaaja, kes kandis veo ajal kauba juhusliku hävimise riski (kuivõrd liikmesriigi kohus on seda tuvastanud).

65. Põhikohtuasja jaoks tähendab see, et otsustava tähtsusega on asjaolu, kas Arexil oli kütuse piiriülese veo ajal juba õigus käsutada kütust nii, et ta kandis selle juhusliku hävimise riski. Sellega ei oleks tegemist juhul, kui ta oleks kogu piiriülese veo ajal (st alates kütuse pealelaadimisest rafineerimistehastes kuni selle vabasse ringlusesse lubamiseni Tšehhi Vabariigis) tegutsenud pelgalt ekspedeerijana.³¹

66. Lõpliku hinnangu andmine sellele küsimusele on siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.³²

2. Tähtsus, mida omab asjaolu, et kütuse vedu toimub aktsiisi peatamise korra alusel

67. Nagu nähtub eelotsusetaotluse põhjendusest, on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et piiriülese veo aktsiisi peatamise korra alusel saab – olgugi et veo tegemisel kasutati Arexi sõidukeid ja see toimus Arexi kulul – seostada ainult esimese tehinguga Doppleri ja esimeste Tšehhi Vabariigis asuvate ostjate vahel, kuna ainult selles olukorras on sedalaadi veo tingimused täidetud. Vastavalt aktsiisidirektiivile võivad seda liiki veoga nimelt tegeleda ainult laopidajad või registreeritud kaubasaatjad ja kaupa võib vedada ainult registreeritud kaubasaajatele nagu Garatrans.

68. Seetõttu ei ole võimalik, et Arex oleks kütuse aktsiisi peatamise korra alusel ise vedanud vabalt valitud kohta. Üldjuhul määrab registreeritud kaubasaaja kindlaks koha teisel pool piiri, kus aktsiisikaup vabasse ringlusesse lubatakse. Alles seejärel on võimalik vedu muude isikute poolt kui isikud, keda on nimetatud aktsiisidirektiivis.

69. Vedu aktsiisi peatamise korra alusel võib olla asjaolu, mida peab liikmesriigi kohus otsuse tegemisel selle kohta, millise tarnega tuleb vedu seostada, arvesse võtma. Vastavalt käibemaksudirektiivi põhjendusele 36 tuleks nimelt viia kooskõlla käibemaksuga maksustamine ja aktsiis. Selle põhjal ei saa siiski erinevalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohast järeldada, et aktsiisi sissenõutavaks muutumine teatud isiku puhul tähendab tingimata ka seda, et sellele isikule on tehtud maksust vabastatud tarne. Seda rõhutas kohtuistungil ka komisjon.

70. Nagu Euroopa Kohtus on selle kohta juba sedastanud, tekib teokoosseis, mis on käibemaksu tasumise aluseks ja mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutmiseks vajalikud tingimused, pärast kaupade tarnimist, mitte nende aktsiisiga maksustamisel.³³ Lisaks räägib sedalaadi seostamise vastu ka asjaolu, et käibemaksu puhul on tegemist maksuga, mida nõutakse sisse kõikides etappides, ja aktsiisi puhul maksuga, mida nõutakse sisse ühekordselt.

71. Seega on aktsiisi peatamise korra alusel toimuv vedu otsuse tegemisel selle kohta, millise tarnega tuleb vedu seostada, määrava tähtsusega ainult siis, kui see avaldab mõju sellele, milline pool kannab veo ajal kauba juhusliku hävimise riski.

72. Juhul kui liikmesriigi kohus jõuab järeldusele, et kauba juhusliku hävimise riski aktsiisi peatamise korra alusel toimunud veo ajal kandis Doppler, tuleks vedu – mille Arex oleks seega teostanud üksnes ekspedeerijana – seostada esimese tarnega.

31 Samamoodi 20. juuni 2018. aasta kohtuotsus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 89).

32 Vt selle kohta ka 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 45) ja 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 37).

33 14. juuli 2005. aasta kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punkt 41).

73. Nimelt saab selle põhjal, kes kannab kauba juhusliku hävimise riski, teha minu hinnangul³⁴ järelduse tarneahela asjaomaste osaliste rolli kohta. Seda seetõttu, et faktiline eeldus räägib selle poolt, et isik, kes *tarnib* kauba *teisele isikule* ja kannab asjaomase kauba juhusliku hävimise riski tarne ajal, tegutseb ka tarnijana. Seega peab tema tarne olema maksust vabastatud ühendusesisene tarne.

74. See eeldus kehtib kahepoolsete („tavaliste“) ühendusesiseste tarnete suhtes samamoodi nagu aheltehingute suhtes.³⁵ Loomulikult võib esineda ka – ja seda nii kahepoolse suhte kui ka aheltehingu puhul – juhtumeid, kus veo ajal kauba hävimise riski kannab kaubasaaja. Aheltehingu puhul asub selline kaubasaaja siiski tingimata alati ahela lõpus (vastasel korral tegutseb ta teenuseosutajana). Kui kaubasaaja asub aga ahela lõpus, siis ei ole kahtlust, millise õigussuhtega (nimelt viimasega) tuleb vedu seostada.

75. Seega saab juhul, kui esimene ostja kannab veo ajal kauba juhusliku hävimise riski, lähtuda sellest, et tema tarne on maksust vabastatud. Seevastu juhul, kui riski kannab tema lepingupartner, sõltub maksust vabastatud ühendusesisese tarne olemasolu sellest, kas tegemist on aheltehinguga.

76. Selleks peab esimesele ostjale – nagu seda Euroopa Kohus väljakujunenud praktikas juba nõuab – teada olema, et tema lepingupartner on kauba juba edasi müünud.³⁶ Vastasel korral võib ta ka juhul, kui ta ise ei kanna veo ajal kauba juhusliku hävimise riski, lähtuda sellest, et ta ei pea tasuma tehingult käibemaksu, kuna kahepoolses suhtes saab kõnealust riski kanda ka kaubasaaja, ilma et see tähendaks, et tegemist ei ole maksust vabastatud ühendusesisese tarnega.³⁷

77. Kui talle on siiski teada, et tegemist on aheltehinguga, saab ta asjaolu põhjal, et kauba hävimise riski kannab teine isik, järeldada, et see isik tegeleb tarnijana kaupade piiriülese tarnega ja on seega maksust vabastatud. Seega peab kaubasaaja tasuma talle tehtud tarnelt käibemaksu.

3. Olukord, kus kauba hävimise riski kannab vahendaja

78. Seevastu juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et kauba juhusliku hävimise riski aktsiisi peatamise korra alusel toimunud veo ajal kandsid esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad, siis tuleks teist tarnet (mille esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad tegid ahela järgmistele lülidele) käsitada maksust vabastatud tarnena.³⁸

79. Seda seetõttu, et eespool esitatud kaalutlustest nähtub ka see, et kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek lõppostjale kujutab endast ainult viimast võimalikku ajahetke, mille möödumisel ei saa järgnevat vedu enam seostada ühega varasematest tarnetest.

34 Vt juba eespool käesoleva ettepaneku punkt 62.

35 Põhimõtteliselt läheb kauba juhusliku hävimise risk kaubasaajale üle alles siis, kui sellel on õigus kaupa omanikuna käsutada. Teisiti võib see olla juhul, kui kaubasaaja soovib, et kaup lähetataks teatud kohta.

36 Vt 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punktid 34 ja 35), 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 35) ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 44).

37 Mis puudutab esimest ostjat, siis tuleb õiguskindluse huvides kaitsta tema õiguspärast ootust, et tema lepingupartneri esitatud teave on õige, mille tulemusel ei saa temalt nõuda maksu tasumist. See ei vii siiski selleni, et tema tarne puhul on tõepoolest tegemist maksust vabastatud ühendusesisese tarnega, vt 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 37). Kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Kreuzmayr, oli tegemist ainult sellega, et kaitsta teises tarnes osalenud isikute õiguspärast ootust. Sellest tuli õiguspäraselt keelduda, kuna teises tarnes osalenud isikutele oli teada, et üks neist kannab veo ajal kauba hävimise riski, vt 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 36).

38 Seega ei ole neil asjaoludel hoolimata sellest, et Arexi veo ajal toimus tegelikult piiriületus, tegemist ühendusesisese soetamisega. Nagu ma olen seoses muu kohtuasjaga siiski juba märkinud, ei ole maksust vabastatud ühendusesisese tarne kindlaksmääramisel otsustava tähtsusega kauba tegelik asukoht ajal, mil algas selle lähetamine või vedu; vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 40).

80. Nimelt ei ole mingil juhul välistatud, et ühendusesisese soetamise puhul toimub vedu enne seda, kui läheb üle õigus kaupa omanikuna käsutada. Väljaspool aheltehinguid on see üldjuhul alati nii: tavalise piiriülese tarne puhul antakse kaubasaajale harilikult alles kauba üleandmisega õigus kaupa omanikuna käsutada. Siiski on vaieldamatult tegemist talle tehtud maksuvaba tarnega.

81. Selles mõttes ei olnud Euroopa Kohtu ühesainsas otsuses tehtud teistpidine järeldus, et juhul, kui õigus asja omanikuna käsutada läheb lõppostjale üle alles kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis, peab „esimene“ tarne kahest lülist koosnevas ahelas olema maksust vabastatud, siduv.³⁹ Seda kinnitab ka rohkem kui kahest tarnest – nagu põhikohtuasjas – koosneva müügiahela näide: juhul kui õigus asja omanikuna käsutada läheb lõppostjale üle alles kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis, on enne seda toimunud mitu tarne, mille puhul tuleb endiselt otsustada, millisega neist tuleb vedu seostada. Seega ei saa ainuüksi selle asjaolu alusel (olukord, kus õigus asja omanikuna käsutada läheb lõppostjale üle alles kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis) teha järeldust, millisega eelnevalt toimunud tarnetest tuleb kaupade liikumine seostada. Selle asemel tuleb kõigil juhtudel kindlaks määrata, kes kannab veo ajal kauba juhusliku hävimise riski.

V. Ettepanek

82. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 lõike 2 punkt b on kohaldatav ainult aktsiisikaupade tarnele, mille saaja on maksukohustuslane, kelle ülejäänud soetamised ei kuulu vastavalt sama direktiivi artikli 3 lõikele 1 käibemaksuga maksustamisele. Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 2 punktis b ei ole peale selles sätestatud maksuvabastuse kindlaks määratud, kuidas tuleb aktsiisi peatamise korra alusel toimuv kaupade liikumine seostada teatud tarnega piiriüleses tarneahelas.
2. Kaupade üheainsa piiriülese liikumise seostamisel teatud tarnega tarneahelas on määrava tähtsusega, kes kannab kauba veol tarneahela teisele lülile kauba juhusliku hävimise riski.

³⁹ Vt 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 45).