



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ELEANOR SHARPSTON
esitatud 6. veebruaril 2020¹

Kohtuasi C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 33 – Maksustatava tehingu teostamise koha kindlaksmääramine – Tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatud või veetud kaubad – Kuritarvitus – Määrus (EL) nr 904/2010 – Artiklid 7, 13 ja 28–30 – Halduskoostöö – Topeltmaksustamine

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mille on esitanud Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari), puudutab direktiivi 2006/112/EÜ² (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) ja määruse (EL) nr 904/2010³ (edaspidi „käibemaksupettuste määrus“) eri sätete tõlgendamist. Millal on õige liigitada kaubad käibemaksudirektiivi artikli 33 tähenduses niisuguseks, mis on „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt [...] lähetatud või veetud“? Millal loetakse ettevõtja väljakujunenud praktika sama sätte kohaselt kuritarvituslikuks? Ja millist halduskoostööd on selles kontekstis kohustatud tegema eri liikmesriikide maksuhaldurid maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramisel, et käibemaksupettuste määruse artiklite 7, 13 ja 28–30 kohaselt topeltmaksustamist vältida?

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on esitanud nendel teemadel viis küsimust. Euroopa Kohus on palunud mul selles ettepanekus käsitleda vaid neljandat ja viiendat eelotsuse küsimust. Need puudutavad vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 33 lõikes 1 kasutatud mõiste „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatud või veetud kaubad“ ja mõiste „kuritarvitus“ tähendust.

¹ Algkeel: inglise.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Asjasse puutuva aja seisuga oli seda direktiivi muudetud nõukogu 19. detsembri 2006. aasta direktiiviga 2006/138/EÜ (ELT 2006, L 384, lk 92), nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ (ELT 2007, L 346, lk 13), nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11), nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/117/EÜ (ELT 2009, L 14, lk 7), nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ (ELT 2009, L 116, lk 18), nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ (ELT 2009, L 175, lk 12), nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14), nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiviga 2010/23/EL (ELT 2010, L 72, lk 1), nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) ja nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT 2010, L 326, lk 1). Konsolideeritud redaktsioon on EUR-Lexis kättesaadav CELEXi koodi 02006L0112-20130101 all.

³ Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrus halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1). Asjasse puutuva aja seisuga ei olnud seda määrust muudetud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3. Käibemaksudirektiiviga on kehtestatud üldised raamid käibemaksu ühetaoliseks kohaldamiseks kogu Euroopa Liidus.

4. Põhjenduses 9 on märgitud: „Möödapääsmatu on ette näha üleminekuperiood, mis võimaldab siseriiklike õigusaktide järkjärgulise kohandamise kindlaksmääratud valdkondades.“

5. Põhjenduses 10 on selgitatud: „Nimetatud üleminekuperioodil tuleb nende maksukohustuslaste, kes ei ole maksukohustusest vabastatud, sooritatud ühendusesiseseid⁴ tehinguid maksustada sihtkohaliikmesriikides nende liikmesriikide maksumäärade ja tingimuste kohaselt.“

6. Põhjenduses 11 on lisatud: „Samuti tuleks üleminekuperioodi ajal maksustada sihtkohaliikmesriikides nende liikmesriikide maksumäärade ja tingimuste kohaselt [...] mõningaid ühendusesiseseid kaugmüügittehinguid⁵ ja uute veovahendite tarnet eraisikutele või asutustele, kes ei ole maksukohustuslased või siis on sellest vabastatud, sest need tehingud võiksid erisätete puudumisel põhjustada olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel.“

7. Põhjenduses 17 on meenutatud: „Maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine võib põhjustada liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte [...] Kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määrata teenuseid osutava isiku ettevõtte asukoht, tuleb kõnealune koht siiski määrata teenuse saaja liikmesriiki, eelkõige maksukohustuslaste vaheliste teatavate teenuste osutamise puhul, kus teenuste hind sisaldub kaupade hinnas.“

8. Põhjendustes 61 ja 62, kui lugeda neid koostoimes, on selgitatud, et „[o]luline on tagada käibemaksusüsteemi ühtne kohaldamine“; et „[s]eda eesmärki võimaldavad saavutada rakendusmeetmed“; ja et „[k]õnealused meetmed peaksid eelkõige lahendama piiriüleste tehingute topeltmaksustamise probleemi, mis võib tuleneda maksustatavate tehingute teostamise kohta reguleerivate eeskirjade erinevast kohaldamisest liikmesriikide poolt“.

9. I jaotises („Teema ja reguleerimisala“) on artiklis 2 sätestatud:

„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 maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid[.]“

4 Liidu käibemaksualastes õigusaktides on säilinud termin „ühendusesisene“ (ja mitte näiteks „liidusisene“ või „ELi-sisene“). Vt van Doesum. A., van Kesteren. H., van Norden. G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, lk 436.

5 „Kaugmüük“ määratleti käibemaksueeskirjade kontekstis esimest korda nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiivis (EL) 2017/2455, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ ja direktiivi 2009/132/EÜ seoses teatavate käibemaksukohustustega teenuste osutamise ja kaupade kaugmüügi puhul (ELT 2017, L 348, lk 7). Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 44 jj.

10. III jaotise („Maksukohustuslased“) avaartiklis 9 on sätestatud: „1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. [...]“

11. IV jaotis käsitleb „Maksustatavaid tehinguid“ ja on jaotatud neljaks peatükiks: „Kaubatarne“ (artiklid 14–19), „Kaupade ühendusesisene soetamine“ (artiklid 20–23), „Teenuste osutamine“ (artiklid 24–29) ja „Kaupade import“ (artikkel 30). Artikli 14 lõikes 1 on määratletud, mis kujutab endast kõige lihtsamatel asjaoludel kaubatarnet: „„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“ Artiklis 20 on sätestatud mõiste „kaupade ühendusesisene omandamine“ vastav baasmääratlus, nimelt: „sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalset 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“.

12. V jaotise („Maksustatavate tehingute koht“) 1. peatüki 2. jagu käsitleb veetavate kaupade tarnet. Artikkel 32 sisaldab üldreeglit: „Kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale. [...]“.

13. Artiklis 33 on sätestatud:

„1. Erandina artiklist 32 käsitatakse tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriigist lähetatud või veetud kaupade tarnekohana kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) kaubatarne tehakse maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või muule mittemaksukohustuslasele;
- b) tarnitud kaubad ei ole uued veovahendid ega kaubad, mille tarnija või tarnija eest tegutsev isik tarnib pärast kokkupanekut või paigaldamist, millega kas kaasneb või ei kaasne katsetamine.

[...]“.

14. Artiklis 34 on ette nähtud kvantitatiivne miinimumkünnis artikli 33 kohaldamisel. Nii on artikli 34 lõikes 1 sätestatud, et artiklit 33 ei kohaldata, kui „artiklis 33 ettenähtud tingimuste kohaselt selles liikmesriigis tehtud tarnete käibemaksuta koguväärtus ei ole ühe kalendriaasta jooksul suurem kui 100 000 eurot või sellega võrdne summa riigi valuutas“. Artikli 34 lõikes 2 on sätestatud, et „[l]iikmesriik, kelle territooriumil kaubad soetajale lähetamise või veo lõpus asuvad, võib lõikes 1 nimetatud künnist piirata 35 000 euroniga“.

15. Artikkel 138 on osa IX jaotise („Maksuvabastused“) 4. peatüki („Ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastused“) 1. jaost („Kaubatarnete maksuvabastused“). Selles on sätestatud: „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.“

16. XIV jaotise („Muud sätted“) 2. peatükk sisaldab ühtainsat artiklit, mis käsitleb käibemaksu nõuandekomiteed (edaspidi „käibemaksukomitee“). Artikli 398 lõikega 1 on moodustatud käibemaksukomitee, lõikes 4 aga antud sellele komiteele pädevus „[l]isaks punktidele, mille osas tuleb käesoleva direktiivi kohaselt konsulteerida, vaa[data] läbi küsimused, mille tema eesistuja on tõstatanud kas omal algatusel või liikmesriigi esindaja taotlusel ning mis käsitlevad ühenduse käibemaksusätete kohaldamist“.

Käibemaksupettuste määrus

17. Käibemaksupettuste määrus käsitleb liikmesriikide pädevate ametiasutuste vahelist halduskoostööd võitluses käibemaksuga seotud pettuste vastu.

18. Põhjenduses 5 on selgitatud: „Siseturu väljakujundamiseks võetud maksuühtlustusmeetmed peaksid hõlmama liikmesriikidevahelise koostöösüsteemi loomist, eelkõige teabevahetuse jaoks, mille kohaselt liikmesriikide pädevad asutused abistavad üksteist ja teevad komisjoniga koostööd, et tagada käibemaksu õige kohaldamine kaubatarnete ja teenuseosutamise, ühendusesisese kaupade soetamise ja kaupade impordi suhtes.“

19. Põhjenduses 6 aga on märgitud, et „[h]alduskoostööga ei tohiks kaasneda põhjendamatut halduskoormuse üleminekut liikmesriikide vahel“.

20. Põhjenduses 7 on märgitud: „Tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine. Seepärast ei pea liikmesriigid mitte üksnes kontrollima nende territooriumil tasumisele kuuluva maksu kohaldamist, vaid nad peaksid ka andma abi teistele liikmesriikidele, et tagada sellise maksu kohaldamine, mis on seotud nende territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid mis kuulub tasumisele teises liikmesriigis.“

21. Põhjenduses 8 on osutatud: „Käibemaksu õige kohaldamise kontroll piiriüleste tehingute puhul, mis kuuluvad maksustamisele sellises liikmesriigis, mis ei ole tarnija või teenuseosutaja asukohaliikmesriik, sõltub paljudel juhtudel asukohaliikmesriigi kasutuses olevast teabest või teabest, mida kõnealune asukohaliikmesriik võib palju lihtsamalt saada. Tõhus kontroll selliste tehingute üle sõltub seega sellest, kas asukohaliikmesriik kogub või on võimeline koguma sellist teavet.“

22. Põhjenduses 13 on sedastatud: „Tõhusaks pettustega võitlemiseks on vaja ette näha eelneva taotluseta toimuv teabevahetus. Teabevahetuse hõlbustamiseks tuleks kindlaks määrata kategooriad, mille jaoks on vaja ette näha automaatne teabevahetus.“

23. Artikli 1 lõike 1 teises punktis on ette nähtud, et selles määruses „sätestatakse [...] tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada omavahel teavet, mis võib aidata käibemaksu õigesti arvutada, kontrollida käibemaksu õiget kohaldamist, eelkõige ühendusesiseste tehingute puhul, ja võidelda käibemaksupettuste vastu“.

24. II peatüki („Teabevahetus taotluse korral“) avab artikkel 7. Selles on sätestatud:

„1. Taotluse esitanud asutuse palvel edastab taotluse saanud asutus artiklis 1 osutatud teabe, sealhulgas konkreetset juhtumit või juhtumeid käsitleva teabe.

2. Lõikes 1 osutatud teabe edastamiseks korraldab taotluse saanud asutus selle teabe saamiseks kõik vajalikud haldusuurimised.

3. Kuni 31. detsembrini 2014 võib lõikes 1 osutatud taotlus sisaldada põhjendatud taotlust korraldada haldusuurimine. Kui taotluse saanud asutuse arvates ei ole haldusuurimine vajalik, teatab ta taotluse esitanud asutusele viivitamata selle põhjused.

4. Alates 1. jaanuarist 2015 võib lõikes 1 osutatud taotlus sisaldada põhjendatud taotlust korraldada konkreetne haldusuurimine. Kui taotluse saanud asutuse arvates ei ole haldusuurimine vajalik, teatab ta taotluse esitanud asutusele viivitamata selle põhjused.

Piiramata esimese lõigu kohaldamist, võib uurimisest, mis käsitleb summasid, mida maksukohustuslane on deklareerinud seoses I lisas loetletud kaupade tarne või teenuste osutamisega, mida tarnib või osutab taotluse saanud asutuse liikmesriigis asuv maksukohustuslane, keda maksustatakse liikmesriigis, kelle territooriumil taotluse esitanud asutus asub, keelduda ainult:

- a) artikli 54 lõikes 1 sätestatud põhjustel, mida taotluse saanud asutus on hinnanud kooskõlas käesoleva lõike ja artikli 54 lõike 1 vahelist koosmõju käsitleva parimate tavade avaldusega, mis võetakse vastu artikli 58 lõikega 2 ettenähtud korras;
- b) artikli 54 lõigetes 2, 3 ja 4 sätestatud põhjustel või
- c) põhjusel, et taotluse saanud asutus on juba taotluse esitanud asutusele esitanud vähem kui kaks aastat varem korraldatud haldusuurimise käigus saadud teabe sama maksukohustuslase kohta.

Kui taotluse saanud asutus keeldub teises lõigus osutatud haldusuurimisest punktis a või b sätestatud põhjustel, peab ta siiski taotluse esitanud asutusele teada andma, mis kuupäevadel ja mis väärtuses on maksukohustuslane taotluse esitanud asutuse liikmesriigis viimase kahe aasta jooksul mis tahes asjaomaseid kaupu tarninud või teenuseid osutanud.“

25. III peatüki („Teabevahetus eelneva taotluseta“) avab artikkel 13. Selle artikli 13 lõikes 1 on sätestatud, et „[i]ga liikmesriigi pädev asutus edastab ilma eelneva taotluseta artiklis 1 osutatud teabe mis tahes muu asjaomase liikmesriigi pädevale asutusele, kui: a) maksustamiskohaks peetakse sihtliikmesriiki ja sihtliikmesriigi kontrollisüsteemi tõhusaks toimimiseks on vaja päritoluliikmesriigi antavat teavet. [...]“

26. Artikkel 14 sisaldab üksikasjalikku automaatse teabevahetuse korda. Artikkel 15 käsitleb omaalgatuslikku teabevahetust ja selles on sätestatud, et „[...] pädevad asutused edastavad omaalgatuslikult [...] artikli 13 lõikes 1 osutatud teavet, mida ei ole edastatud artiklis 14 osutatud automaatse teabevahetuse korras ning millest nad on teadlikud ja mis nende arvates võib nimetatud pädevatele asutustele kasulik olla.“

27. Artiklis 28 (mis on ainus VII peatükis „Viibimine haldusasutuste ametiruumides ja osalemine haldusuurimistes“) on sätestatud põhjalik kord, mis võimaldab teavet taotlenud liikmesriigi pädeva ametiasutuse ametnikel viibida kohal vaatlejatena, samal ajal kui ametnikud teises liikmesriigis haldusuurimist läbi viivad, ja tutvuda sel viisil saadud teabega.

28. Artiklis 29 (mis on VIII peatüki „Üheaegsed kontrollid“ avaartikkel) on sätestatud: „Liikmesriigid võivad kokku leppida, et teevad kontrollid üheaegset, kui nad leiavad, et sellised kontrollid on tõhusamad kui ainult ühe liikmesriigi tehtavad kontrollid.“

29. Seejärel on artiklis 30 sätestatud vajalik kord sellise kontrollimise reguleerimiseks.

Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011

30. Nõukogu rakendusmääruse (EL) nr 282/2011⁶ põhjenduses 17 on selgitatud: „Kauba ühendusesisesel soetamisel peaks soetusliikmesriik säilitama õiguse soetamine maksustada, ilma et seda mõjutaks lähteliikmesriigis tehingu suhtes kohaldatav käibemaksukord.“

⁶ Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1). Asjasse puutuva aja seisuga ei olnud seda määrust muudetud.

31. Artikli 16 esimeses lõigus on sätestatud: „Kui kaup soetatakse ühendusesiseselt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 20 tähenduses, on käibemaksustamise õigus kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigil, ilma et seda mõjutaks tehingu käibemaksustamine kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“

32. Artikli 16 teises lõigus on sätestatud: „Kui kaupade tarnija taotleb selle käibemaksu korrigeerimist, mille kohta ta on esitanud arve ja deklaratsiooni kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigile, vaatab kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriik taotluse läbi vastavalt oma eeskirjadele.“

Käibemaksukomitee töödokument

33. Käibemaksukomitee andis 5. mail 2015 välja töödokumendi „Working Paper No 855 on the application of VAT provisions in relation to distance selling“ (käibemaksusätete kohaldamine kaugmüügi suhtes; edaspidi „töödokument“).⁷

34. Töödokumendi 2. jaos on selgitatud, et maksuhaldurid Belgias ja Ühendkuningriigis on „tähtsustanud ärikokkulepete sisseseadmist, millega eraldatakse kaubatarned veost ja kohaletoimetamisest, et vältida käibemaksu arvestamist ja maksmist kaupade sihtkohaliikmesriikides“.

35. Töödokumendi 3. jaos märkis komisjon, et käibemaksudirektiivi artikli 33 lõiget 1 saab tõlgendada täht-tähtelt või laiemas tähenduses, kuna seda võib käsitada nii, et see hõlmab kas ainult niisuguseid olukordi, kus tarnija veo korraldamises otseselt osales, või ka olukordi, kus tarnija osalus oli vaid kaudne.

36. Komisjoni väitel on sõnasõnalisel tõlgendusel „eelis, et see on väga lihtne, kui vaadata kitsalt õiguslikku olukorda ja lepingusuhteid, ent see tähendab ka, et sellest oleks üpris lihtne kõrvale hoida“. Komisjon pakkus välja, et niisuguse kõrvalehoidmise suhtes „saaks kasutada „õiguse kuritarvitamise“ kriteeriumi“, mille sõnastas Euroopa Kohus oma otsuses Halifax⁸ ja mille raames kaalutaks, „kas kokkulepped viivad käibemaksudirektiivi eeskirjadega vastuolus olevate tulemusteni ning kas nende kokkulepete peaeesmärk on jõuda selle tulemuseni ja muud „majanduslikud“ põhjused on olematud või marginaalsed“. Samuti viitas komisjon seoses sellega Euroopa Kohtu otsusele Part Service.⁹

37. Laiema tõlgenduse kohta märkis komisjon, et „kaugmüügi eeskirjade kohaldamisel tuleb arvesse võtta mitte ainult kokkuleppeid tarnija, veoettevõtja ja soetaja vahel, vaid ka – mis olulisemgi – majanduslikku reaalsust“. Samuti märkis komisjon, et direktiivi 91/680/EMÜ¹⁰ vastuvõtmise ajal protokollis lisatud avalduses¹¹ selgitasid nõukogu ja komisjon, et „kaugmüügi erikord kehtib kõikidel juhtudel, mil tarnija või tema eest tegutsev isik kaupu kaudselt või otseselt lähetab või veab“.

38. Selles kontekstis kutsuti töödokumendis delegatsioone „väljendama oma seisukohti seoses Belgia ja Ühendkuningriigi tõstatatud küsimuste ning komisjoni talituste tähelepanekutega. Iseäranis palutakse neilt arvamust analüüsitud kahe lähenemisviisi kohta“.

⁷ Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

⁸ 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 61 jj).

⁹ 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punktid 31 ja 45).

¹⁰ Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160). Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 89.

¹¹ Nõukogu istungi protokollis oleva sellise kokkulepitud avalduse õigusliku väärtuse kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 89.

Käibemaksukomitee suunised

39. Käibemaksukomitee võttis oma 104. istungil, mis peeti 4.–5. juunil 2015,¹² vastu suunised kaugmüügi kohta,¹³ kus on märgitud, et „käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälselt¹⁴ seisukohal, et käibemaksudirektiivi artikli 33 kohaldamisel tuleb lugeda kaubad „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatuks või veetuks“ kõikidel juhtudel, kui tarnija nende kaupade vedamisse või lähetamisse otseselt või kaudselt sekkub“.

40. Edasi on suunistes märgitud, et „käibemaksukomitee on ühehäälselt seisukohal, et tarnijat tuleb pidada kaupade vedamisse või lähetamisse kaudselt sekkunuks järgmistel juhtudel: [...] iii) kui tarnija väljastab veotasude arveid ja kogub soetajatelt veotasu ning seejärel suunab nad kolmanda isiku juurde, kes korraldab kaupade lähetamise või veo“.

41. Lõpuks on suunistes märgitud, et „käibemaksukomitee on peaaegu ühehäälselt seisukohal, et teistel sekkumise juhtudel, iseäranis kui tarnija aktiivselt reklaamib soetajale kolmanda isiku osutatavaid kohaletoimetamise teenuseid, viib soetaja selle kolmanda isikuga kokku ja annab kolmandale isikule teabe, mida on vaja kaupade kohaletoimetamiseks, peetakse teda samuti kaupade vedamisse või lähetamisse kaudselt sekkunuks“.

Direktiiv 2017/2455

42. Komisjon esitas 1. detsembril 2016 käibemaksudirektiivi muutmise ettepaneku.¹⁵ Sellele lisatud seletuskirja 5. jao artikli 2 lõikes 2 on märgitud, et „[e]ttepanekus selgitatakse ka artikli 33 lõiget 1 vastavalt käibemaksukomitee suunistele“.

43. Selle ettepaneku tulemusel võeti vastu direktiiv 2017/2455. Nimetatud direktiivi põhjenduses 9 on seoses ühendusesisese kaupade kaugmüügiga selgitatud: „Et tagada sellistele ettevõtjatele õiguskindlus, tuleks kõnealuste kaubatarnete määratluses selgelt sätestada, et see kehtib ka juhul, kui kaubad on veetud või lähetatud tarnija eest, sealhulgas kui tarnija sekkub kaudselt kaupade vedamisse või lähetamisse“.

44. Artiklis 2 on sätestatud: „Alates 1. jaanuarist 2021 muudetakse [käibemaksudirektiivi] järgmiselt. 1) Artiklisse 14 lisatakse järgmine lõige: „4. Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid: 1) „ühendusesisene kaupade kaugmüük“ – selliste kaupade tarne, mis on lähetatud või veetud tarnija poolt või tema eest muust liikmesriigist kui see, kus kaupade lähetamine või vedu soetajale lõpeb, sealhulgas kui tarnija sekkub kaudselt kaupade vedamisse või lähetamisse, ning juhul kui on täidetud järgmised tingimused: a) kaubatarne tehakse [...] muule mittemaksukohustuslasele“. [...]“

45. Artikli 2 lõikes 3 on sätestatud, et artikkel 33 asendatakse järgmisega: „Erandina artiklist 32 a) ühendusesisese kaupade kaugmüügi tarnekohana käsitatakse kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus. [...]“

¹² Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

¹³ Nagu on selgitanud käibemaksukomitee ise oma väljaande *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee up until 12 December 2019* alguses: „olles kõigest nõuandekomitee, millele ei ole antud seadusandlikke volitusi, ei saa käibemaksukomitee teha õiguslikult siduvaid otsuseid. Ta võib anda direktiivi kohaldamist käsitlevaid suuniseid, kuid need ei ole Euroopa Komisjonile ega liikmesriikidele kuidagipidi siduvad.“ Kogu tekstiga on võimalik tutvuda veebis aadressil ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Vt samuti käesoleva ettepaneku punkt 91.

¹⁴ Sõnastusega „peaaegu ühehäälselt“ on selles kontekstis kirjeldatud kokkulepet 24 ja 27 liikmesriigi vahel kokku 28 liikmesriigi seast. Vt *Guidelines resulting from meetings of the VAT committee up until 12 December 2019*.

¹⁵ Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ ja direktiivi 2009/132/EÜ seoses teatavate käibemaksukohustustega teenuste osutamise ja kaupade kaugmüügi puhul (COM(2016) 757 final).

Liikmesriigi õigus

Käibemaksuseadus

46. Käibemaksu käsitleva 2007. aasta CXXVII seaduse (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“)¹⁶ § 2 punktis a on sätestatud, et selle seaduse kohaldamisalasse kuuluvad „kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest Ungari territooriumil maksukohustustlase poolt, kes sellena tegutseb“.

47. Paragrahvis 25 on sätestatud: „Kui kaupu ei lähetata ega veeta, tuleb tarnekohana käsitada kaupade asukohta tarne ajal.“

48. Paragrahvi 29 lõikes 1 on sätestatud, et „erandina artiklitest 26 ja 28, kui kaupu lähetab või veab tarnija või tema eest tegutsev isik ja tarne tulemusel jõuavad kaubad muusse ühenduse liikmesriiki kui see, kust need lähetati või veeti, loetakse kaubatarne kohaks kaupade asukoht sel ajal, kui ostjale adresseeritud lähetatav või veetav kaup kohale jõuab, kui on täidetud järgmised tingimused: a) kaubatarne tehakse aa) maksukohustustlasele või mittemaksukohustustlasele, kelle ühendusesisene kaupade soetamine ei kuulu § 20 lõike 1 punktide a ja d alusel käibemaksuga maksustamisele, või ab) isikule või asutusele, kes on maksukohustustlane või mittemaksukohustustlane. [...]“

49. Sama seaduse § 82 lõikes 1 on sätestatud, et „maksu summa on 27% maksustatavast väärtusest“.

Maksukorralduse seadus

50. Maksukorraldust käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“)¹⁷ § 2 lõikes 1 on sätestatud: „Kõiki õigusi maksualastes õigussuhetes teostatakse eesmärgipäraselt. Maksualaste õigusaktide kohaldamisel ei loeta niisuguste lepingute sõlmimist või muude tehingute teostamist, mille eesmärk on maksuseaduste täitmisest kõrvale hoida, eesmärgipäraseks õiguste teostamiseks.“

51. Paragrahvi 86 lõikes 1 on sätestatud: „Selleks et hoida ära maksutulu kahanemist ning alusetuid eelarvelise toetuse taotlusi ja maksude tagasimakse taotlusi, kontrollib maksuhaldur korrapäraselt maksukohustustlasi ja teisi maksusüsteemis osalevaid isikuid. Kontrolli eesmärk on kindlaks teha, kas maksualaste ja muude õigusaktidega seatud kohustusi on täidetud või rikutud. Kontrolli tehes avaldab ja tõendab maksuhaldur faktilised ja muud asjaolud või teabe, mille põhjal tuvastatakse rikkumine või õiguste kuritarvitamine ja algatatakse selle rikkumise või õiguste kuritarvitamise tõttu haldusmenetlus.“

52. Paragrahvi 95 lõikes 1 on sätestatud: „Kontrolli tehes vaatab maksuhaldur läbi dokumendid, lisadokumendid, pearaamatud ja raamatupidamisregistrid, mida on vaja, et teha kindlaks maksustamisel ja eelarvelisel toetamisel aluseks võetavad summad, sealhulgas elektroonilised andmed, tarkvara ja arvutisüsteemid, mida maksukohustustlane kasutab, aga ka arvutused ja muud faktid, teabe ja muud asjaolud seoses raamatupidamise ja raamatupidamisdokumentidega ning lisadokumentide töötlemisega.“

53. Paragrahvi 108 lõikes 1 on sätestatud: „Hindamine on tõendamise vorm, millega tehakse usutavalt kindlaks maksustamisel ja eelarvelisel toetamisel aluseks võetav tegelik, seadusest tulenev väärtus.“

¹⁶ Asjasse puutuval ajal kehtinud redaktsioonis.

¹⁷ Asjasse puutuval ajal kehtinud redaktsioonis.

54. Paragrahvi 170 lõikes 1 on sätestatud: „Kui maksu ei ole makstud piisavalt, määratakse trahv. Trahvisumma suurus on 50% maksmata summast, kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti. Trahvisumma suurus on 200% maksmata summast, kui erinevus võrreldes maksmisele kuulunud summaga on seotud tulude varjamisega või tõendusmaterjali, pearaamatute või raamatupidamisregistrite võltsimise või hävitamisega.“

55. Artikli 172 lõikes 1 on sätestatud: „Kohustuse täitmata jätmise eest võib määrata trahvi füüsilisest isikust maksukohustuslasele kuni [200 000 Ungari forintit (HUF)] või muudele maksukohustuslastele kuni 500 000 forintit, välja arvatud lõikes 2 kehtestatud erand, kui ta ei täida registreerumise (algne registreerumine ja andmete muutumisest teatamine), andmete esitamise, arvelduskonto avamise või maksudeklaratsioonide esitamise kohustust.“¹⁸

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

56. Järgnevas kirjelduses olen võtnud kokku teabe, mida sisaldavad eelotsusetaotlus, kirjalikud seisukohad ja kohtuistungil Euroopa Kohtu küsimustele antud üksikasjalikud vastused. Toonitan siiski, et ainult esimesena nimetatud on kirjeldatud tuvastatud faktilised asjaolud.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (edaspidi „KrakVet“) on Poolas registreeritud ja Poolas asuv äriühing. Tal ei ole Ungaris püsivat tegevuskohta, kontorit ega ladu. KrakVet müüb naaberliikmesriikides tooteid, mis on mõeldud loomadele, peamiselt koera- ja kassitoitu, muu hulgas oma eri veebisaitide kaudu, mille nimi on „zoofasti“. Tal on arvukalt kliente Ungaris, kes teevad oste www.zoofast.hu kaudu.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olev asi puudutab sündmusi majandusaastal 2012. Tollal pakkus KrakVet oma veebisaidil soetajatele võimalust, et ostetud kaup toimetatakse KrakVeti ruumidest Poolas nende valitud sihtkohta vastavalt lepingule, mille pooled on soetaja ja Krzysztof Batko Global Trade (edaspidi „KBGT“). Samuti võis soetaja selle asemel kasutada muu veoettevõtja teenuseid. KrakVet ise veoteenust ei pakkunud.

59. Kui ostusumma oli väiksem kui 8990 forintit (ligikaudu 30,79 eurot),¹⁹ maksis KBGT veoteenus 1600 forintit (ligikaudu 5,54 eurot). Suurema ostusumma korral oli võimalik kasutada KBGT veoteenust kõigest 70 forintit (ligikaudu 0,24 eurot) eest – see võimalus tekkis nii, et KrakVet võimaldas 1530 forintit suuruse allahindluse ostetud kauba hinnast.

60. Nii nagu KrakVet, on ka KBGT Poolas registreeritud ja Poolas asuv äriühing. KBGT omanik Krzysztof Batko on KrakVeti omaniku Marek Batko vend. KBGT ise vedas kauba Poolast Ungarisse. Edasitoimetamise Ungaris soetaja aadressile tellis ta alltöövõtu korras kahelt kullerfirmalt (edaspidi „Ungari kullerfirmad“), milleks olid Sprinter Futárszolgálat Kft. (edaspidi „Sprinter“) ja GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (edaspidi „GLS Hungary“).

61. Soetajad tegid ühe makse, mis kattis nii kauba kui ka veo hinna. See makse tehti üldjoontes ühesuguse sagedusega kas Sprinterile või GLS Hungaryle, kui kaup kohale toimetati, või ülekandega KBGT omaniku kontole Ungari pangas CIB Bank Zrt. (edaspidi „CIB pangakonto“).

62. Ungari kullerfirmad kandsid kohaletoimetamisel saadud maksed üle CIB pangakontole. Seejärel korraldas KBGT raha ülekandmise CIB pangakontolt KrakVetile. Euroopa Kohtule öeldi kohtuistungil, et raha ülekandmisel KrakVetile pidas KBGT sellest kinni oma „osa“. Seda, kas nimetatud „osa“ kujutas endast lepingukohaseid veokulusid või mingit muud summat, ei ole selgitatud.

¹⁸ Need summad vastavad ligikaudu vastavalt 645,35 eurole ja 1613,37 eurole.

¹⁹ Olen kasutanud Ungari forintite eurodeks ümberarvutamisel Euroopa Keskpanga 2012. aasta keskmist kurssi.

63. KrakVet esitas Poola maksuhaldurile „siduva eelotsuse taotluse“ ja sai vastuse, et käibemaks tuleb maksta Poolas. KrakVeti sõnul on niisugune vastus „siduvale eelotsuse taotlusele“ siduv selle päringu esitanud äriühingule, Poola maksuhaldurile ja Poola kohtutele. Taotluse ja vastuseks saadud eelotsuse alusel maksis KrakVet Poolas käibemaksu 8% määraga, selle asemel, et maksta seda Ungaris 27% maksumääraga.

64. Aastal 2013 kontrollis Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (Ungari maksuhaldur) KrakVeti majandusaasta 2012 osas ning määras talle seoses sellega 14. augustil 2013 Ungari maksunumbri. Samuti kontrollis Ungari maksuhaldur sellega seoses kahe Ungari kullerfirma tegevust.

65. Aastal 2014 kontrollis KrakVeti majandusaasta 2012 suhtes ka Poola maksuhaldur. Seejärel kinnitas ta varem taotlusele vastuseks antud siduvat eelotsust. KrakVet esitas 23. novembril 2015 Ungari maksuhaldurile Poola maksuhaldurilt saadud dokumentide mitteametliku tõlke.

66. Samuti esitas KrakVet 28. jaanuaril 2016 Ungari maksuhaldurile oma üldtingimuste koopia ja tegi ettepaneku, et peadirektor kinnitaks selle versiooni autentsust, sest 2012. aasta versiooni ei olnud enam veebisaidil alles.²⁰

67. Ungari maksuhaldur palus Poola maksuhaldurilt KrakVeti kohta lisateavet. Talle teatati, et kuigi KBGT pakkis ja märgistas vedamisele minevad kaubad KrakVeti laos, olid kaubad selles etapis KrakVeti vara.

68. Nende tõendite põhjal järeldas Ungari maksuhaldur, et majandusaastal 2012 on Sprinter KBGT ja KrakVeti eest tegutsedes osutanud kohaletoimetamise teenuseid 217 087 988 forintit (ligikaudu 751 039,57 eurot) väärtuses, olles võtnud kauba vastu Budapestis Sprinteri kesklaos. Samuti järeldas Ungari maksuhaldur, et samal perioodil on GLS Hungary osutanud äriühingu GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. eest tegutsedes pakside kohaletoimetamise teenuseid 64 011 046 forintit (211 453,19 eurot) väärtuses, mille eest talle on tasutud KrakVeti ja KBGT eest tegutsedes.

69. Ungari maksuhaldur tegi oma järeldused KrakVetile teatavaks 25. mail 2016. KrakVet esitas oma seisukohad nende järelduste kohta 8. juunil 2016.

70. Ungari maksuhaldur tuvastas 16. augustil 2016, et KrakVet on ületanud käibemaksudirektiivi artiklis 34 ette nähtud 35 000 euro suuruse kvantitatiivse künnise²¹ ja oleks seega pidanud maksuma Ungaris käibemaksu kogusummas 58 910 000 forintit (ligikaudu 190 087 eurot)²². Selle eest määras Ungari maksuhaldur trahvi summas 117 820 000 forintit (ligikaudu 380 175 eurot) ning intressi summas 10 535 000 forintit (ligikaudu 36 446 eurot) ning käibedeklaratsiooni esitamata jätmise eest trahvi summas 500 000 forintit (ligikaudu 1730 eurot).

71. KrakVet esitas Ungari maksuhalduri otsuse peale vaide Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságale (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat; edaspidi „vaiete direktoraat“). Vaiete direktoraat jättis 23. jaanuari 2017. aasta otsusega Ungari maksuhalduri otsuse muutmata. Seepeale pöördus KrakVet kaebusega Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari), kes taotleb Euroopa Kohtult eelotsust viies küsimuses.

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] eesmärged, eriti põhjendustes 17 ja 62 osutatud nõudeid liikmesriikide vahel pädevuskonfliktide ja topeltemaksustamise ennetamiseks, ning käibemaksupettuste määrust, eriti põhjendusi 5, 7 ja 8 ning artikleid 7, 13 ja 28–30 tuleb tõlgendada nii, et nendega on

20 Näib, et Ungari maksuhaldur laskis oma infotehnoloogia osakonnal (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály) seda veebisaidil olnud versiooni internetiarhiividest otsida, kuid Euroopa Kohtule ei ole selle otsingu tulemustest teada antud.

21 Vt käesoleva ettepaneku punkt 14.

22 Need summad on Ungari forintidest eurodesse ümber arvutatud Euroopa Keskpanga 16. augusti 2016. aasta keskmise kursi põhjal.

vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mis seetõttu, et selles antakse tehingule kvalifikatsioon, mis erineb nii sellesama tehingu ja samade faktiliste asjaolude õiguslikust tõlgendusest, mille on andnud teise liikmesriigi maksuhaldur, kui ka siduvast eelotsusest, mille see maksuhaldur on selle tõlgenduse põhjal teinud, nagu ka mõlemat kinnitavast järeldusest, millele see maksuhaldur tehtud maksukontrolli käigus jõuab, põhjustab maksukohustuslase topeltmaksustamist?

2. Kui vastusest esimesele küsimusele nähtub, et niisugune praktika ei ole liidu õigusega vastuolus, siis kas liikmesriigi maksuhaldur võib – võttes arvesse [käibemaksudirektiivi] ja liidu õigust – määrata maksukohustuse kindlaks ühepoolsest, võtmata arvesse, et teise liikmesriigi maksuhaldur on esiteks maksukohustuslase taotlusel ja seejärel kontrolli käigus tehtud otsustes juba korduvalt kinnitanud selle maksukohustuslase tegevuse õiguspärasust?

Kas muul juhul peavad mõlema liikmesriigi maksuhaldurid neutraalse maksustamise ja topeltmaksustamise vältimise põhimõtte huvides tegema koostööd ja jõudma kokkuleppele, et maksukohustuslane peab maksma [käibemaksu] ainult ühes nendest riikidest?

3. Kui vastusest teisele küsimusele nähtub, et liikmesriigi maksuhaldur võib maksu kvalifitseerimist ühepoolsest muuta, siis kas [käibemaksudirektiivi] sätteid tuleb tõlgendada nii, et teise liikmesriigi maksuhaldur on kohustatud tagastama käibemaksu maksma kohustatud maksukohustuslasele maksu, mille see maksuhaldur on kindlaks määranud siduvas eelotsuses ja mis on tasutud maksukontrolliga lõpetatud perioodi eest, et oleks tagatud nii topeltmaksustamise vältimise kui ka neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine?
4. Kuidas tuleb tõlgendada [käibemaksudirektiivi] artikli 33 lõike 1 esimese lause väljendit, mille järgi teostab vedu „tarnija või tema eest tegutsev isik“? Kas see väljend hõlmab juhtumit, kus maksukohustuslane pakub veebimüügiplatvormil müüjana võimalust, et ostja sõlmib lepingu logistikaettevõtjaga, kellega see müüja teeb koostööd müügist erinevate tehingute puhul, kui ostja võib ka vabalt valida teise, pakutavast erineva veoettevõtja ning ostja ja veoettevõtja sõlmivad veolepingu ilma müüja sekkumiseta?

Kas tõlgendamise seisukohast on oluline – võttes arvesse eriti õiguskindluse põhimõtet –, et liikmesriigid peavad aastaks 2021 õigusnormi, millega on [direktiiviga 2017/2455 muudetud käibemaksudirektiivi] nimetatud sätte üle võetud, muutma, mistõttu selle direktiivi artikli 33 lõiget 1 tuleb kohaldada ka kaudse koostöö korral veoettevõtja valimisel?

5. Kas liidu õigust, konkreetselt [käibemaksudirektiivi] tuleb tõlgendada nii, et selle kontrollimisel, kas maksukohustuslane on tekitanud sõltumatute kauba tarnimise, saatmise või veo ettevõtjate vahel [käibemaksudirektiivi] artiklist 33 kõrvalehoidmiseks ja sellega õiguse kuritarvitamiseks õigussuhete skeemi, millega ta püüab ära kasutada asjaolu, et teises liikmesriigis on käibemaksukoormus väiksem, on koos või eraldi võetuna asjasse puutuvad järgnevalt loetletud faktilised asjaolud:
 - 5.1. logistikaettevõtja, kes teostab kaubavedu, on maksukohustuslasega seotud ja osutab talle muid, transpordist sõltumatuid teenuseid,
 - 5.2. samal ajal võib soetaja talle maksukohustuslase poolt välja pakutud valikuvõimalusest, milleks on tellida vedu logistikaettevõtjalt, kellega maksukohustuslasel on lepingusuhe, igal hetkel kõrvale kalduda ja tellida transpordi teiselt veoettevõtjalt või kaubale ise järele minna?“

72. KrakVet, Tšehhi Vabariik, Ungari, Itaalia, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon on esitanud oma kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil esitasid KrakVet, Iirimaa, Ungari, Ühendkuningriik ja komisjon suulised seisukohad.

73. Nagu käesoleva ettepaneku alguses märgitud, piirdun neljanda ja viienda eelotsuse küsimuse k sitlemisega.

Neljas ja viies eelotsuse küsimus

74. Neljandas ja viiendas küsimuses on tõstatatud kolm probleemi seoses käibemaksudirektiivi artikli 33 lõike 1 tõlgendamisega. Esiteks, mida peeti silmas käibemaksudirektiivi artikli 33 lõikes 1 sõnastusega „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatud või veetud kaubad“, enne kui seda direktiiviga 2017/2455 muudeti? (Viitan sellele edaspidi kui „artikli 33 lõike 1 algredaktsioonile“.) Teiseks, kas selle sätte muutmine direktiiviga 2017/2455, millega loodi uus artikli 33 lõike 1 redaktsioon, muutis või pelgalt kinnitas eelnenud õiguslikku olukorda? Kolmandaks, kas eelotsusetaotluses kirjeldatud laadi tegevust tuleb artikli 33 lõike 1 *algredaktsioonist* lähtudes pidada kuritarvituslikuks?

75. Sissejuhatavalt anal  isiksin, kas terminite „lähetatud“ ja „veetud“ vahel on mingit olulist erinevust. On selge, et liidu seadusandja otsustas kasutada ühe asemel kahte tegusõna. Sama selge on, et kauba „lähetamine“ eelneb selle „vedamisele“. Selles kohas aga – vähemalt artikli 33 lõike 1 algredaktsioonis – selgus kaob.²³

76. Väga laias tõlgenduses piisaks artikli 33 lõike 1 kohaldumiseks *mis tahes* toimingust, mis tehakse tarnija „poolt“ selleks, et teises liikmesriigis asuva soetaja tellitud kaup hakkaks sihtkoha poole liikuma (kauba „lähetamine“). Kas paki postitamine kuulub selle alla? Aga soetaja valitud veoettev tjalt tuleva telefonikõne vastuvõtmine ja tema juhendamine, et ta läheks teataval ajal teatavale aadressile, et saadeti peale võtta? Näib ebatõenäoline, et nii lai artikli 33 lõike 1 tõlgendamine oli kavatsuslik, ja see tõlgendus tekitaks segadust, kuna artiklis 32 sätestatud * ldnormis* on [inglisekeelses versioonis] kasutatud täpselt sama sõnastust „by the supplier“ (*tarnija poolt*) (vt käesoleva ettepaneku punktid 80–82). Ent kuhu tõmmata joon?

77. Pakun välja, et mõistlik lähenemisviis viiks  iguskeelde ümber pandult ligikaudu sellise tõlgenduseni: „Kui tarnija astub omal algatusel ja valikul suuremas osas või kõik olulised sammud, mida on vaja, et kaup veoks ette valmistada, korraldab kauba pealev tmise ja teeletpaneku ning annab üle kauba valduse ja kontrolli kauba üle, on kaup lähetatud tarnija *poolt*.“

78. Vedamine tarnija „poolt“ on ehk vähem probleemne, kuna selle loomulik tähendus on niisugune, et tarnija kas ise või oma agendi kaudu füüsiliselt teostab veo või et seda tegev juriidiline isik on tarnija omandis või kontrolli all.

Tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatud või veetud kaubad

79. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud, et käibemaks kuulub tasumisele liikmesriigis, kus tarne toimub. Seega kohalduvad seal tarnitud kauba suhtes käibemaksumäärad, mida see liikmesriik kohaldab.

80. Artikli 32 lõikes 1 on sätestatud  ldreegel: „Kui kaupu lähetab või veab *tarnija, soetaja või kolmas isik*, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale. [...]“ (kohtujuristi kursiiv). Eri osalisi, kes võivad olla vastutavad lähetamise või vedamise eest, ei ole eristatud.

23 Täheldan mõningase kahetsusega, et direktiivi 2017/2455 artikliga 2 tehtud muudatustega ei ole seda probleemi lahendatud.

81. Artikli 33 lõige 1 aga sisaldab erandit sellest üldreeglist. Seal on sätestatud, et teatavates konkreetsetes olukordades, kui kaubad on ühest liikmesriigist teise „lähetatud või veetud“ „*tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt*“ (kohtujuristi kursiiv), käsitatakse tarnekohana „kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus“. Nende konkreetsete olukordade hulka kuulub see, kui „a) kaubatarne tehakse maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslase[le] [...] või muule mittemaksukohustuslasele“.

82. Nagu näeme, on artiklis 32 (üldreegel) ja artiklis 33 (erand sellest) kasutatud väga sarnast sõnastust ja jõutud vastupidiste tulemusteni. Artiklis 32 on nimetatud olukorda, kus „kaupu lähetab või veab tarnija“. Artiklis 33 on sellele lisandunud veel üks kategooria (järgnevas tsitaadis kursiivis): „*tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt* [...] lähetatud või veetud kau[bad]“. Tundub, otsekui sisaldaks artikkel 32 (nähtamatuid) sõnu „soetaja eest tegutsedes“. Sel juhul saab erinevus nende kahe sätte vahel selgeks.²⁴

83. Selle põhjal näib mulle, et kõnealust eristust võib illustreerida järgmiselt. Kui Ungaris asuv soetaja tellib interneti teel kaupu Poolas asuvalt äriühingult, ei ole põhimõtteliselt oluline, kas soetaja sõidab ise Poola lattu nendele kaupadele järele või tegeleb tema eest logistikaga keegi teine (tarnija või kolmas isik). Kõigil kolmel juhul – *eeldusel, et tegutsetakse soetaja eest* – toimub tarne Poolas ja käibemaks tuleb Poola ametiasutustele maksta vastavalt seal kehtivale maksumäärale. Kui aga tegutsetakse *tarnija eest*, toimub tarne sihtkohas (Ungaris) ja käibemaks kuulub Ungari ametiasutustele maksmisele seal kohaldatava määra järgi.

84. Artikli 138 lõikes 1 on sõnaselgelt ette nähtud, millised tagajärjed on käibemaksuga maksustamise seisukohast sellel, kui soetaja on maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik. Mõlemal juhul päritoluliikmesriik „vabasta[b] käibemaksust kaubatarne, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil [...]“. (Täheldan, et siin *ei ole eristatud* juhtumeid, kus kaup lähetab või veab „müüja või [tema] nimel tegutsev isik“, juhtumitest, kus tegutsetakse „kaupade soetaja“ nimel.) Kuna artikli 33 kohaselt käsitatakse tarnekohana kohta, kus kaup asub lähetamise või veo lõpus, kuulub käibemaks sel juhul maksmisele sihtkohaliikmesriigis. Siiski puudub samaväärne selge sõnastus, mis kohustaks liikmesriiki *ceteris paribus* vabastama ühendusesisese kaubatarne (omapoolsest) käibemaksust, kui see tarne tehakse „muule mittemaksukohustuslasele“.

85. Põhjendustest 9–11 nähtub, et sihtkohaliikmesriigis maksustamine (nagu see on materiaaloiguspäraselt sätestatud muu hulgas artiklites 33 ja 138) oli ette nähtud vaid „üleminekuperioodiks“. Siiski on need artiklid jäänud liidu käibemaksualase õigusakti koosseisu ja asetavad enda kohaldamisalasse kuuluvatel juhtudel rõhu tarbimiskohas maksustamisele.²⁵ Samas tuleb mees pidada, et need *ei ole* ette nähtud tähistama tavaolukorda. Tarnekoha kindlakstegemise üldreegel juhul, kui kaupu lähetatakse või veetakse (olgu tarnija, tarbija või kolmanda isiku poolt), on jätkuvalt käibemaksudirektiivi artiklis 32 sätestatu. Selle reegli kohaselt tuleb tarnekohana „käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale“.

86. Käesoleval juhul olid KrakVeti kliendid Ungaris asuvad tarbijad (s.o mittemaksukohustuslased), kes tegid oste KrakVeti veebisaidi kaudu. Kauba vedamisega Poola laost Ungari piirini tegeles KBGT. Ungari piires toimetasid kauba edasi Ungari kullerfirmad.

²⁴ Alati on lihtsam kritiseerida kellegi teise koostatud sõnastust, kui ise hästi sõnastada. Ideaalis peaks arvatavasti kustutama artikli 33 lõikest 1 sõnad „või tema“, et vahe reegli ja erandi vahel oleks kristalliselge.

²⁵ Vt samuti 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25), 29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 19) ning 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 34). Kõik need kolm kohtuasja, nagu tuleks tähele panna, puudutasid direktiivi 2006/112 artikli 146 lõikes 1 sätestatud erandit ja *teenuste* osutamist.

87. Arvan, et on õiglane eeldada, et KrakVeti kliendid olid ja on huvitatud eeskätt lemmikloomatoidu ostmisest. Veoteenus, mida on vaja, et see lemmikloomatoit jõuaks KrakVeti laost Poolas soetaja aadressile Ungaris, on tehingu hädavajalik osa, kuid ei ole tõenäoline, et soetaja huvi keskendub peamiselt sellele. Tõenäoliselt määrasid nende veoviisivaliku oluliste teguritena mugavus ja maksumus.²⁶

88. Nendel asjaoludel – väidavad KrakVet, Itaalia ja Poola – tuleb artikli 33 lõike 1 algreduktsiooni (s.o nii asjasse puutuval ajal jõus olnud kui ka täna jõus olevat redaktsiooni) tõlgendada üksnes selle praeguse sõnastuse põhjal,²⁷ et järgida õiguskindluse põhimõtet ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet²⁸. Tšehhi Vabariigi, Iirimaa, Ungari, Ühendkuningriigi ja komisjoni arvates tuleb artikli 33 lõiget 1 tõlgendada nii, et see juba hõlmab olukorda, kus tarnija veokokkuleppesse kaudselt sekkub. Nad väidavad, et nende eelistatud käsituses on arvesse võetud tegelikku majanduslikku olukorda,²⁹ sest niisuguses olukorras nagu käesoleval juhul on võimalus, et soetaja valib mingi muu veoettevõtja kui selle, kelle kaupade tarnija talle veebisaidil välja pakub, parimal juhul väike, tõenäoliselt aga puhtühüteetiline.

89. Komisjon, nagu ta seda on juba teinud oma töödokumendis,³⁰ viitab samuti nõukogu protokollis selle istungi kohta, kui võeti vastu direktiiv 91/680, tehtud deklaratsioonile, et kaugmüügi erikord on mõeldud kohaldamiseks kõikidel juhtudel, mil tarnija või tema eest tegutsev isik kaupu kaudselt või otseselt lähetab või veab. (Selgitan siinkohal vahele, et direktiiviga 91/680 – ühega reast direktiividest, millega muudeti kuuendat käibemaksudirektiivi³¹ – kehtestati muu hulgas üksikasjalikult välja töötatud uus artikkel 28b („Tehingute koht“), mis koosnes viiest osast. A osa „Ühendusesisese kauba omandamise koht“ esimeses lõikes oli sätestatud: „1. Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel.“ B osa „Kaubatarne koht“ esimene lõige sisaldas käibemaksudirektiivi artikli 33 lõike 1 algreduktsiooni eelset versiooni.³²)

90. Samas võib komisjoni argumendi kiiresti kõrvale heita. Euroopa Kohus märkis oma otsuses Antonissen selgelt, et „sellist deklaratsiooni ei saa kasutada teise õiguse sätte tõlgendamisel, kui – nagu käesoleval juhul – selle sisu ei kajastu mingil viisil asjaomases sättes. Seega ei ole sellel deklaratsioonil õiguslikku tähendust“.³³

91. Samuti on viidatud käibemaksukomitee suunistele, kus on märgitud, et „kaubad tuleb lugeda „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatuks või veetuks“ kõikidel juhtudel, kui tarnija nende kaupade vedamisse või lähetamisse otseselt või kaudselt sekkub“. Ent käibemaksukomitee võttis selle seisukoha kolm aastat pärast käesolevaks kohtuasjaks põhjust andnud tehinguid ning suunistes endis on iga lehekülje jaluses sõnaselgelt märgitud, et nendel suunistel ei ole siduvat jõudu.³⁴

26 Tellitud kauba laost tarbijani vedamise tegelik kulu pidi minu arvates tublisti ületama summasid, mis küsiti nendelt soetajatelt, kes valisid KBGT veoteenuse (vt käesoleva ettepaneku punkt 61). Lõppude lõpuks pidid KBGT enda kuludele lisanduma ka Ungari kullerfirmade kulud selle teekonnaosa eest, mis jäi Ungari territooriumile. Millised täpselt olid selle tegevuse majanduslikud asjaolud, ei pea Euroopa Kohus õnneks uurima. Piisab märkimisest, et KrakVeti ja/või KBGT tegevuse kasumlikkuses pidi olema oluline osa käibemaksuäärade (Poolas 8% ja Ungaris 27%) erinevusel. See iseenesest *ei muuda* tehtut pettuseks ega õigusvastaseks.

27 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 41 ja 44) ning 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 43).

28 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 29) ja 6. juuli 2017. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 36).

29 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42) ja 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punktid 43–45).

30 Vt käesoleva ettepaneku punkt 37.

31 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

32 „1. Erandina artikli 8 lõike 1 punktist a ja lõikest 2 loetakse tarnija või tarnija nimel tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriiki lähetatud või veetud kauba tarnekohaks koht, kus kaup asub ostjale lähetamise või veo lõpus, kui on täidetud järgmised tingimused: – kaubatarne tehakse maksukohustuslasele, kellel on õigus saada artikli 28a lõike 1 punkti a teises lõigus ette nähtud maksuvabastust, mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kellel on õigus saada sama maksuvabastust, või muule mittemaksukohustuslasest isikule [...]“. Direktiivi 2006/112 artikkel 32 vastab oma sisu poolest kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 8 lõike 1 punktile a.

33 26. veebruari 1991. aasta kohtuotsus (C-292/89, EU:C:1991:80, punkt 18).

34

92. Nendel asjaoludel ja artikli 33 lõike 1 algreddaktsiooni sõnastust tavapäraste tõlgenduspõhimõtete kohaselt analüüsides ei leia ma alust järeldada, et – nagu Tšehhi Vabariik, Iirimaa, Ungari, Ühendkuningriik ja komisjon väidavad – see säte hõlmab ka juhtumeid, mil tarnija sekkub *kaudselt*, reageerides soetaja antud juhisele lähendada või vedada kaup mittemaksukohustuslasele teises liikmesriigis.

93. Euroopa Kohtul aga on samuti palutud kaaluda, kas direktiiviga 2017/2455 tehtud muudatused, millega lisati artiklisse 14 lõike 4 koos artikli 33 lõike 1 uue redaktsiooniga, muutis või pelgalt kinnitas eelnenud õiguslikku olukorda. Kas 2017. aasta muudatusi tuli pidada vaid varasema õigusliku olukorra „selgitusteks“, mis võisid mõjutada tõlgendust, mis tuleb anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule käesolevas asjas kohaldamiseks?

Käibemaksudirektiivi muudatused

94. Direktiivi 2017/2455 artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud, et käibemaksudirektiivi artiklisse 14 „lisatakse“ uus lõike 4. Lisatud sättes *määratleti uus mõiste* „ühendusesisene kaupade kaugmüük“. Selle uue määratluse kohaselt hõlmab nimetatud mõiste teatavaid konkreetseid olukordi, kus on tegu „selliste kaupade tarne[ga], mis on lähetatud või veetud tarnija poolt või tema eest muust liikmesriigist kui see, kus kaupade lähendamine või vedu soetajale lõpeb, *sealhulgas kui tarnija sekkub kaudselt kaupade vedamisse või lähendamisse*“ (kohtujuristi kursiiv). Hõlmatud olukordade hulgas on see, kui „a) kaubatarne tehakse [...] muule mittemaksukohustuslasele“.

95. Direktiivi 2017/2455 põhjendustes ega materiaalõiguslikes sätetes ei ole lähemalt selgitatud, milline on uue mõiste „kaudne sekkumine tarnija poolt“ kavatsatud ulatus, ega põhjendatud selle mõiste sisseseadmist. Komisjoni seletuskiri piirdub ebakonkreetses viitega „käibemaksukomitee suunistele“. Asjakohane on meenutada, et kuigi käibemaksukomitee 4.–5. juuni 2015. aasta suunistes on mõnevõrra täpsustatud, mis kujutab endast komitee arvates „kaudset sekkumist“ tarnija poolt,³⁵ jäeti nendele suunistele eelnenud 5. mai 2015. aasta töödokumendis arutelule täiesti avatuks, kas tõlgendada seda mõistet grammatiliselt või laialt. Ja suuniste üksikasjalikkus ei ole uude teksti jõudnud.

96. Tšehhi Vabariik on juhtinud Euroopa Kohtu tähelepanu kohtuotsusele Welmory.³⁶ Seal märkis Euroopa Kohus, et „liidu seadusandja tahe oli täpsustada teatavaid mõisteid, mis on vajalikud selleks, et määratleda maksustatavate tehingute kohaga seotud kriteeriume, võttes sealjuures arvesse seda küsimust käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat“ ning et „[s]eetõttu – isegi kui kõnealune määrus ei olnud põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal veel jõustunud – tuleb seda siiski arvesse võtta“. Ent nagu äsja märkisin, ei saa käesolevas asjas tuletada samaväärseid suuniseid direktiiviga 2017/2455 põhjendustest, ning „seda küsimust käsitlev Euroopa Kohtu praktika“ tuleb käesolevas menetluses alles luua. (Minu märgitust on selge, et ma ei arva, nagu lahendaksid kõnealused muudatused igal juhul alusprobleemi. Õnneks ei ole Euroopa Kohtul ega minul siiski vaja siin selles küsimuses lõplikku seisukohta väljendada.)

97. Samalaadselt on Ühendkuningriik tuginenud kohtuotsusele Mensing,³⁷ kus Euroopa Kohus märkis, et „[v]äljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel võtta arvesse mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmäärke, mille osa säte on“.

„Käibemaksukomitee antavad suunised on kõigest ühe nõuandekomitee seisukohad. Need ei kujuta endast liidu õiguse ametlikku tõlgendust ja neil ei pruugi olla Euroopa Komisjoni heakskiitu. Need ei ole siduvad Euroopa Komisjonile ega liikmesriikidele, kellel on õigus neid mitte järgida. Käesolevat dokumenti tohib reprodutseerida viitega sellele täpsustusele.“

35 Vt käesoleva ettepaneku punktid 42–44.

36 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus (C-605/12, EU:C:2014:2298, punktid 45 ja 46).

37 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 24).

98. Tõepoolest võtab see põhimõte kokku väljakujunenud kohtupraktika ja vaidlusi ei põhjusta. Seda käesolevale olukorrale kohaldades leiame aga, et direktiivi 2017/2455 artikli 2 lõike 1 alguses on sõnaselgelt ette nähtud, et uus määratlus käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 4 ja artiklis 33 senise teksti asendus artikli 33 punktiga a jõustuvad „1. jaanuaril 2021“: see tähendab, et *nende õiguslikud tagajärjed tuleb* selle direktiiviga kehtestatud mitmesuguste teiste muudatustega võrreldes kahe aasta võrra edasi lükata.

99. Minu arvates on seda tahtlikku õiguslike tagajärgede edasilükkamist võimatu ühildada seletuskirjas märgituga, et ettepanekus kõigest „selgitatakse [...]“ artikli 33 lõiget 1“. Kui selles ettepanekus oleks kõigest selgitatud seda, mis oli alati olnud artikli 33 lõike 1 tõeline õiguslik tähendus, ei oleks olnud loogiline kohaldamist edasi lükata. Seega tuleb loogiliselt järeldada, et kehtestatu oli tõepoolest muudatus, ja et see *ei* kajasta tõlgendust, mis oleks tulnud igal juhul senisele tekstile anda.

100. Oluline on ka silmas pidada, et töödokumendis kajastatud arutelu peeti kolm aastat *pärast* käesolevas asjas käsitletavaid tehinguid.³⁸ Loomulikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 33 lõike 1 tõlgendamisel silmas pidada õiguskindluse põhimõtet.³⁹ Direktiivi 2017/2455 põhjendustes on sõnaselgelt sellele põhimõttele viidatud, märkides, et mõiste „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“ tuleb käibemaksudirektiivis määratleda nii, et see hõlmab ka tarnija kaudset sekkumist, just õiguskindluse tagamiseks. Sõnade „otseselt või kaudselt“ mõtteline arvamine käibemaksudirektiivi artikli 33 lõike 1 algredaktsiooni, kui neid sõnu seal tegelikult ei ole, on otseses vastuolus selle põhimõttega.

101. Sellest järeldan, et seni, kui direktiiviga 2017/2455 tehtud muudatused 1. jaanuaril 2021 jõustuvad, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 33 lõiget 1 tõlgendada grammatiliselt. Seetõttu *ei tule* käsitada seda nii, et võetakse arvesse uue mõiste „ühendusesisene kaupade kaugmüük“ määratlust, mis sisaldab sõnastust „sealhulgas kui tarnija sekkub kaudselt kaupade vedamisse või lähetamisse“, ega ka nii, nagu oleks see juba asendatud artikli 33 punktiga a, mis viitab sellele uuele määratlusele.

Grammatiline tõlgendus: „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatud või veetud kaubad“

102. Olen käesoleva ettepaneku punktides 76–78 juba välja pakkunud (vastavalt) tarnija poolt „lähetamise“ ja tarnija poolt „vedamise“ esialgsed määratlused. Lisan nüüd ka esialgse määratluse mõistele „tarnija eest tegutsev“. Pakun välja, et kaupu lähetatakse või veetakse „tarnija eest tegutsedes“, kui otsused selle kohta, kuidas need kaubad lähetatakse või veetakse, teeb tegelikult tarnija, mitte soetaja.

103. Liikmesriigi kohtu kui faktiliste asjaolude ainuhindaja ülesanne on – faktiliste asjaolude põhjal, mida on juba kirjeldatud eelotsusetaotluses ja muudes tõendites, mida pooled võivad talle esitada – tuvastada, kas kaubad, mida puudutab käesolev menetlus, tegelikult „lähetati või veeti tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“. Seda tuvastades peab liikmesriigi kohus silmas pidama, et „ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium [on] tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine“.⁴⁰

104. Sellega seoses näivad mulle asjakohased järgmised tegurid (loetelu ei ole ammendav): 1) tarnija veebisaidil soetajatele pakutavate veovõimaluste valik; 2) tarnija ja iga niisugust võimalust pakkuva äriühingu vahelise seotuse aste (või selle puudumine); 3) see, kas kauba ost ja veoteenuste ost olid reguleeritud ühe ja sama lepinguga või eri lepingutega; 4) millal tekkis kauba eest tasumise kohustus; 5) millal ja kus läks üle vara omandiõigus ja varaga seotud riisiko; 6) millised kokkulepped olid

³⁸ Vt käesoleva ettepaneku punkt 91.

³⁹ 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 29).

⁴⁰ 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42).

sõlmitud kauba ja kasutatud veoteenuste eest maksmiseks. Lõpuks tuleb liikmesriigi kohtul tema käsutuses olevate tõendite põhjal otsustada, kas otsused kaupade lähetamise või vedamise kohta tegi tegelikult KrakVet (või tema omandis või kontrolli all olev äriühing), või kas need otsused tegid tema kliendid.

105. Käesolevas asjas ei osuta kõik teadaolevad faktilised asjaolud ühes ja samas suunas ning oluliste asjaolude kohta ei ole piisavalt teada.⁴¹ Toonitan, et vaid eelotsusetaotluse sisu kujutab endast tuvastatud faktilisi asjaolusid. Muud Euroopa Kohtule (kirjalikes seisukohtades või kohtuistungil ajal suuliselt) esitatud tõendid on materjal, mida liikmesriigi kohus võib soovida lähemalt analüüsida ja kontrollida, kui käesolev asi talle tagasi jõuab.

106. Esiteks näib, et KrakVet pakkus oma veebisaidil välja üheainsa võimaliku veoettevõtja, jättes soetajatele ka võimaluse vedu iseseisvalt korraldada. Ta ei pakkunud välja linke, mis oleksid võimaldanud klientidel võtta ühendust mitme võimaliku veoettevõtjaga. (Märgin vahele, et kohtuasjas KrakVet II⁴² esitatud eelotsusetaotlusest selguvalt *pakuti* seal veebisaidi kaudu mitme eri veoettevõtja teenuseid ning soetajad sõlmisid kaupade kohta ja nende kaupade veo kohta eri lepingud.) KrakVet ise veoteenuseid ei pakkunud. Teiseks on KrakVeti omanik ja KBGT omanik teineteise vennad;⁴³ seega on kahe äriühingu vahel lähedased perekondlikud sidemed. Kolmandaks näib, et kaupade ostu ja veoteenuste osutamise kohta võidi sõlmida eri lepingud. Neljandaks ei ole täpselt tuvastatud, millal tekkis kaupade eest tasumise kohustus. Viiendaks peab seesama paika ka küsimuses, millal (ja kus) läks tarnijalt soetajale üle kaupade omandiõigus ning kõikide või osade kaupade juhusliku hävimise riisiko. (Vahemärkusena olgu öeldud, et kohtuistungil selgitas KrakVet, et tema tooted müüdi *ex works* klausliga (hangitud tehastest). Seega, kui lähetatud tooted olid teel olles kahjustatud, hävinenud, kaotatud või varastatud, oli soetaja endiselt kohustatud nende eest tasuma.) Kuuendaks näib, et kui kaupu vedas KBGT, maksid soetajad KrakVetile nii kauba kui ka veo eest ette – selle makse kandis asjaomane Ungari kullerfirma seejärel üle KBGT omaniku CIB pangakontole ning hiljem läks see jagamisele KrakVeti ja KBGT vahel. Alla 8990 forinti väärtuses ostutehingute korral maksis KBGT veoteenus 1600 forintit, suuremate ostusummade korral aga oli võimalik kasutada KBGT veoteenust 70 forintit eest (mis näib olevat olnud nii väike summa, et seda võib pidada kõigest sümboolseks tasuks) – seda rahastati nii, et KrakVet tegi ostetud kaupade hinnalt 1530 forintit allahindlust.

107. Nende asjaolude ja muude talle esitatud tõendite põhjal tuleb liikmesriigi kohtul otsustada, kas otsused kaupade lähetamise ja vedamise kohta tegi tegelikult KrakVet (või tema omandis või kontrolli all olev äriühing) või KrakVeti kliendid Ungaris individuaalselt.

108. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata neljandale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artikli 33 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuuluvad vaid niisugused olukorrad, kus kaupu lähetab või veab tarnija või tema eest tegutsev isik. See ei käsitle olukordi, kus tarnija sekkub kaupade lähetamisse või vedamisse kõigest kaudselt.

Kui tarnija astub omal algatusel ja valikul suuremas osas või kõik vajalikud sammud, mida on vaja, et kaup veoks ette valmistada, korraldab kauba pealevõtmise ja teeletpaneku ning annab üle kauba valduse ja kontrolli kauba üle, on kaup „lähetatud“ tarnija poolt.

Kui tarnija ise või oma agendi kaudu füüsiliselt teostab veo või on seda tegev juriidiline isik tarnija omandis või kontrolli all, on kaup „veetud“ tarnija poolt.

41 Vt käesoleva ettepaneku punktid 58–62.

42 Euroopa Kohtu menetluses olev kohtuasi C-108/19: KrakVet (KrakVet II), milles on eelotsusetaotluse esitanud Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia).

43 Selles suhtes täheldan, et direktiivi 2006/112 artikli 80 lõige 1 lubab võtta arvesse lähedasi perekondlikke sidemeid, et tagada, et „maksustatavaks väärtuseks [oleks] turuväärtus“.

Kaubad on lähetatud või veetud tarnija „eest tegutseva isiku poolt“, kui otsuse selle kohta, kuidas need kaubad lähetatakse või veetakse, teeb tegelikult tarnija, mitte soetaja.

Kuritarvitus

109. Viiendas küsimuses on eelotsusetaotluse esitanud kohus esile tõstnud kaks tema menetluses oleva juhtumi faktilist asjaolu: 1) selle, et KBGT on „seotud“ KrakVetiga (millest saan aru kui liikmesriigi kohtu viitest, et nende kahe äriühingu omanikud on teineteise vennad) ja osutab muid teenuseid, mis veost ei olene (nagu aru saan, kaupade pakkimist lähetamise eesmärgil); kuid 2) soetaja saab valida enda ostetava kauba veoks ka muid võimalusi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas need kaks konkreetset faktilist asjaolu puutuvad asjasse selle tuvastamisel, kas KrakVeti tegevus kujutab endast liidu käibemaksuõiguse tähenduses kuritarvitust, mis seega põhjendaks ranga rahalise karistuse määramist KrakVetile.

110. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et kaubad on lähetanud ja/või vedanud tarnija – KrakVeti – eest tegutsev isik, mitte asjaomase kliendi eest tegutsev isik, on tal seejärel tõepoolest vaja kaaluda, kas lugeda käibemaksu maksmine päritoluliikmesriigis (Poola), mitte sihtkohaliikmesriigis (Ungari) mitte ainult ebakorrektses, vaid ka kuritarvituseks. Meenutan, et kohtuasjas Part Service⁴⁴ selgitas Euroopa Kohus, et „siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks määrata käesolevas kohtuotsuses esitatud tõlgendamiskriteeriumide põhjal, kas käibemaksuga maksustamise seisukohalt võib selliseid tehinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitleda tehingutena, mis on seotud kuritarvitusega“. Seega on minu arvates vaja viiendale eelotsuse küsimusele vastamiseks vaadata käesoleva juhtumi asjaolusid laiemalt.

111. Nagu järgnevalt selgitan, on käesoleval juhul keskse tähtsusega see, et KrakVet palus *pädevatelt Poola ametiasutustelt suuniseid*, taotledes „siduvat eelotsust“ selle kohta, kas käibemaks tuleb maksta päritolu- või sihtliikmesriigis.⁴⁵ Euroopa Kohtu menetluses ei ole keegi vastu väelnud KrakVeti seisukohale, et vastus sellele taotlusele oli siduv nii KrakVetile kui ka Poola käibemaksuhaldurile. Pädevad Poola ametiasutused teatasid KrakVetile, et käibemaks tuleb maksta Poolas – teisisõnu, et kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklis 32 sätestatud üldreeglit, mitte artiklis 33 sätestatud erandit. On väljaspool vaidlust, et KrakVet asjasse puutuval ajavahemikul nõuetekohaselt käibemaksu arvestas ja Poolas maksis. Poola ametiasutused kontrollisid KrakVeti 2014. aastal. Olles seda teinud, kinnitasid nad KrakVetile varem antud vastust.

112. KrakVet ja Poola väidavad kohtuotsusele WebMindLicenses⁴⁶ viidates, et maksukohustuslasel on õigus kasutada ära käibemaksumäärade erinevusi eri liikmesriikide vahel. Nad osutavad, et maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks,⁴⁷ ja valida tegevuse struktuurid, mida nad peavad oma tegevuses kõige sobivamaks.⁴⁸

44 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 63).

45 Vt käesoleva ettepaneku punktid 63 ja 65.

46 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 27 ja 40).

47 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53). Vt samuti kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), kus mu kolleeg on asunud seisukohale, et pädev maksuhaldur on kohustatud püüdma iga kord saavutada õiglast tasakaalu õiguse ühetaolise kohaldamise vajaduse ning konkreetsete asjaolude vahel, mille tõttu võivad maksumaksjal olla tekkinud õiguspärased ootused (ettepaneku punktid 83 ja 84).

48 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53) ja kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, punkt 83).

113. Itaalia väidab, et maksukohustuslastel ei ole õigust tugineda liidu õigusnormidele kuritarvituslikult,⁴⁹ Tšehhi Vabariik, Iirimaa, Ungari ja komisjon aga on seisukohal, et KrakVeti äripraktika kujutab endast kuritarvitust, sest selle eesmärk on saada käibemaksumäärade erinevustest eri liikmesriikide vahel eelis, mis moonutab konkurentsi⁵⁰. Ühendkuningriik seda küsimust ei käsitlenud.

114. Meenutan, et Euroopa Kohus selgitas oma otsuses Halifax:⁵¹ „Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta [käibemaksudirektiiv] teda valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim. Vastupidi, nagu kohtujurist tõi oma ettepaneku punktis 85 välja, on maksukohustuslasel õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust.“⁵² Seega: „kuritarvituse olemasolu sedastamine käibemaksu valdkonnas nõuab ühest küljest seda, et vaatamata [käibemaksu]direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema *maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga*. Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et *kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine*“ (kohtujuristi kursiiv). Need tingimused (edaspidi „Halifaxi kriteeriumid“) on kumuleeruvad.⁵³ Oma otsuses Part Service⁵⁴ selgitas Euroopa Kohus, et „kuritarvituse võib tuvastada siis, kui maksusoodustuse saamine on asjaomase tehingu või tehingute *peamine eesmärk*“ (kohtujuristi kursiiv). Sellele kohtupraktikale on viidatud ka käibemaksukomitee töödokumendis.

115. Käesolevas asjas on selge, et peamine tehing on lemmikloomatoidu müük. See on KrakVeti majandustegevus ning lemmikloomatoit on see, mille ostmisest on KrakVeti kliendid huvitatud. Vajalike veeteenuste ostmine selleks, et lemmikloomatoit jõuaks KrakVeti laost Poolas soetaja aadressile Ungaris, on selle peamise tehinguga kaasnev (või seda täiendav). Seetõttu ei meenuta käesolev olukord täiesti kunstlikku lahendust, mille korral äriühing struktureerib oma tegevuse ainsa eesmärgiga minimeerida oma maksukohustus – mis on klassikaline käibemaksu kuritarvitamise juhtum.

116. Sellegipoolest on samuti selge, et KrakVet sai suure rahalise eelise sellest, et käibemaksumäärad Poolas (8%) ja Ungaris (27%) on erinevad. Seejuures ei ole oluline, kas eelis seisneb kasumi suurenemises või turuosa laienemises selle tulemusel, et lõpptarbijale on võimalik pakkuda odavamaid hindu.

117. Järgnevalt võtan eelduseks, et kui see asi jõuab eelotsusetaotluse esitanud kohtusse tagasi, järeldab nimetatud kohus lõpuks, et kõnealused tehingud kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 33, mitte artikli 32 kohaldamisalasse.

118. Sel juhul oleks tulnud käibemaks nendelt tehingutelt, mille väärtus tublisti ületas artiklis 34 sätestatud kvantitatiivset künnist, maksta Ungaris. Õigusnormi oleksid rikkunud nii maksukohustuslane (KrakVet) kui ka Poola käibemaksuhaldur KrakVeti taotluse peale tehtud siduvas eelotsuses.

49 Viidates 12. mai 1998. aasta kohtuotsusele Kefalas jt (C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 20), 23. märtsi 2000. aasta kohtuotsusele Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33) ning 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsusele Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32).

50 Viidates 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsusele Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74), 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusele WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 35 ja 36) ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsusele Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27).

51 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 73–75).

52 Kohtujurist Poiaras Maduro ettepanek liidetud kohtuasjades Halifax jt (C-255/02, C-419/02 ja C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Neid kriteeriume on ka akadeemiliselt palju käsitletud. Vt Vanistendael, F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?“, *EC Tax Review*, 15. kd, 2006, G, lk 192–195; Pistone, P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: from (before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and beyond)“, *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1. tr, Oxford, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, 2011; De la Feria, R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax“, *British Tax Review*, 2006, 2, lk 119–123; De la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax“, *Common Market Law Review*, 45. kd, 2008, 2, lk 395–441.

54 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45).

119. Esimeses ja teises eelotsuse küsimuses on palutud selgitada, kas päritoluliikmesriigi tehtud käibemaksuotsus on sihtliikmesriigile siduv. Mulle näib, et sellise otsuse tegemise käigus peab päritoluliikmesriik olema igal juhul – vahest kaudselt – olema kaalunud, kas käsitletav lahendus kujutab endast kuritarvitust, ning järeldanud, et tegu *ei ole* kuritarvitusega, vaid see kuulub õiguspäraselt käibemaksudirektiivi artikli 32 kohaldamisalasse. Kuna käesolev ettepanek piirdub neljanda ja viienda eelotsuse küsimuse analüüsiga, jätan esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele vastamise lahtiseks. Järgnevalt lähtun sellest, et sihtliikmesriigil *on* vabadus kaaluda, kas karistada kõnealust tegevust kui õiguste kuritarvitamist kohtuotsuse Halifax kriteeriumide tähenduses.

120. Alustan tähelepanekust, et käibemaksupettuste määruses ei ole sätteid, mis käsitleksid tarnijate taotlusel tehtud „siduvaid eelotsuseid“. Samuti ei ole seal ette nähtud, kuidas peaks ühe liikmesriigi maksuhaldur käsutama niisuguseid teise liikmesriigi maksuhalduri siduvaid eelotsuseid või tema tehtud kontrolli tulemusi.

121. Küll aga on selles määruses korduvalt toonitatud liikmesriikide maksuhaldurite vahelise koostöö tähtsust. Sellele koostööle, mida peetakse käibemaksualaste õigusaktide õige kohaldamise ja pettuste ärahoidmise seisukohast hädavajalikuks, on osutatud muu hulgas põhjendustes 7 ja 13, artikli 1 lõikes 1 (kus on ette nähtud koostöö üldine ulatus), artikli 7 lõikes 3 (mis lubab sihtliikmesriigil taotleda päritoluliikmesriigis „haldusuurimise“ algatamist), artikli 13 lõikes 1 (mis kohustab päritoluliikmesriiki andma teavet ilma eelneva taotluseta) ning artiklites 29 ja 30, mis sisaldavad ühise kontrolli korda. Seega võib käibemaksupettuste määrust pidada niisuguseks, millega on praktikas rakendatud ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö kohustus, mille kohaselt „abistavad liit ja liikmesriigid täielikus vastastikus austuses üksteist aluslepingutest tulenevate ülesannete täitmisel“.⁵⁵

122. Mulle näib, et selle põhimõttega oleks otseses vastuolus, kui teise liikmesriigi pädevad ametiasutused saaksid – *lisaks sellele*, et nad kohaldavad maksmisele kuuluva käibemaksu ja sellelt maksmisele kuuluva intressi suhtes lubatud parandusi – (Halifaxi kriteeriumide tähenduses) õiguste kuritarvitamise etteheitel ka rängalt karistada isikut sellesama tegevuse eest, mille on nende kolleegid liikmesriigis, kus see isik on käibemaksukohustuslaseks registreeritud, õiguslikult siduva otsusega sõnaselgelt heaks kiitnud kui õiguspärase.

123. Samuti kahtlen sügavalt, kas selline tulemus oleks kooskõlas õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega.

124. Euroopa Kohus märkis oma otsuses Kreuzmayr,⁵⁶ et õiguspärase ootuse kaitse põhimõte laieneb „igaühel[e], kellele haldusasutus on talle konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi“. Minu arvates kujutab „siduv eelotsus“ – sellekohasele taotlusele antud vastus, mis pealegi oli maksukohustuslasele ja pädevatele ametiasutustele siduv – endast just sellist konkreetset kinnitust.

125. Toonitan siinsamas, et KrakVetil *ei saanud* olla õiguspärasest ootust, et Poola käibemaksuhalduri siduvas eelotsuses, mille ta sai vastuseks oma taotlusele, on vääramatult ja paikapidavalt sedastatud tegelik õiguslik olukord. Alati oli võimalus, et teise liikmesriigi pädevad ametiasutused asuvad teistsugusele seisukohale ja et – nagu käesolevas asjas ongi juhtunud – asi tuleb arutamisele liikmesriigi kohtutes ning Euroopa Kohtult palutakse eelotsust.

126. Mulle näib siiski, et KrakVetil *oli* õigus lähtuda eeldusest, et kui ta seejärel tegutseb rangelt nii, nagu ta on ametiasutustele esitanud taotluses ennetavalt kirjeldanud, ei ohusta teda rängad karistused õiguste kuritarvitamise eest juhul, kui see õiguslikult siduv eelotsus osutub lõpuks õiguslikult ebakorrektsesks.

⁵⁵ 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

⁵⁶ 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 46).

127. „Õiguste kuritarvitamine“ on tõsine asi. Tõendamist leides väärrib see ranget karistust. Seda ei tohiks devalveerida ega moonutada nii, et seda laiendatakse olukorrale, kus maksukohustuslane on hoolikalt palunud suuniseid selle kohta, kuidas on õige tema kavatsitava tehingu tegemise viisi käibemaksuga maksustamise seisukohast liigitada, mitte eraõiguslikult nõustajalt, vaid selle liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt, kus ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud.

128. Lisan kaks märkust juhuks, kui Euroopa Kohus minuga selles põhimõttelises küsimuses ei nõustu.

129. Esiteks näib mulle, et sihtliikmesriigi (Ungari) pädevad ametiasutused oleksid – vähemalt – kohustatud KrakVetile üksikasjalikult põhjendama, miks nad on *hoolimata* siduvast eelotsusest, mille KrakVet sai Poola käibemaksuhaldurilt, seisukohal, et KrakVeti tegevus, mis põhines sellel siduval eelotsusel, kujutab endast õiguste kuritarvitamist.⁵⁷

130. Teiseks meenutan, et kohtuotsuses Farkas⁵⁸ märkis Euroopa Kohus, et „kui liidu õigusnorme ei ole ühtlustatud karistuste valdkonnas, mida nendes [käibemaksualastes] õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks. Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ja seega ka proportsionaalsuse põhimõtet järgides“. Sellest tulenevalt oleks asjaolu, et KrakVet tugines oma tegevuses Poola käibemaksuhalduri siduvale eelotsusele, üks tegureid selle otsustamisel, kas Ungari maksuhaldur peaks määrama KrakVetile karistuse, ja karistuse määramise korral selle asjakohase suuruse otsustamisel.

131. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata viiendale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kui maksukohustuslane küsib pädevatelt ametiasutustelt liikmesriigis, kus ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuidas on õige kavatsitava (üksikasjalikult kirjeldatud) tehingu tegemise viisi käibemaksuga maksustamise seisukohast õiguslikult liigitada, saab enda ja asjaomase maksuhalduri jaoks õiguslikult siduva vastuse ning tegutseb seejärel ranges vastavuses oma küsimuses kirjeldatuga (seda kontrollida on liikmesriigi kohtu pädevuses), siis ei luba ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõte ja õiguspärase ootuse põhimõte teise liikmesriigi pädevatel ametiasutustel käsitada tema tegevust kohtuasjas Halifax (C-255/02) ette nähtud kriteeriumi põhjal õiguste kuritarvitamisena ega sellele vastavalt selle tegevuse eest karistada.

Ettepanek

132. Ilma et see mõjutaks Euroopa Kohtu vastuseid Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) esimesele, teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata neljandale ja viiendale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Neljas küsimus:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 33 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuuluvad vaid niisugused olukorrad, kus kaup lähetab või veab tarnija või tema eest tegutsev isik. See ei käsitle olukordi, kus tarnija sekkub kaupade lähetamisse või vedamisse kõigest kaudselt.

⁵⁷ Vt mh 9. novembri 2017. aasta kohtuotsus LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), kus Euroopa Kohus (punktis 40) märkis, et „liikmesriigi asutuste otsuste põhjendamise kohustus [on] eriti oluline, sest annab meetme adressaadile võimaluse kaitsta oma õigusi parimatel võimalikel tingimustel ja otsustada kõiki juhtumi asjaolusid teades, kas selle meetme peale lagi esitamine on otstarbekas. Põhjendamiskohustus on samuti vajalik selleks, et kohtud saaksid kontrollida selliste otsuste õiguspärasust“.

⁵⁸ 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59).

Kui tarnija astub omal algatusel ja valikul suuremas osas või kõik vajalikud sammud, mida on vaja, et kaup veoks ette valmistada, korraldab kauba pealevtmise ja teeletpaneku ning annab üle kauba valduse ja kontrolli kauba üle, on kaup „lähetatud“ tarnija poolt.

Kui tarnija ise või oma agendi kaudu füüsiliselt teostab veo või on seda tegev juriidiline isik tarnija omandis või kontrolli all, on kaup „veetud“ tarnija poolt.

Kaubad on lähetatud või veetud tarnija „eest tegutseva isiku poolt“, kui otsuse selle kohta, kuidas need kaubad lähetatakse või veetakse, teeb tegelikult tarnija, mitte soetaja.

Viies küsimus:

Kui maksukohustuslane küsib pädevatelt ametiasutustelt liikmesriigis, kus ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuidas on õige kavatsetavat (sikasjalikult kirjeldatud) tehingu tegemise viisi käibemaksuga maksustamise seisukohast õiguslikult liigitada, saab enda ja asjaomase maksuhalduri jaoks õiguslikult siduva vastuse ning tegutseb seejärel ranges vastavuses oma küsimuses kirjeldatuga (seda kontrollida on liikmesriigi kohtu pädevuses), siis ei luba ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõte ja õiguspärase ootuse põhimõte teise liikmesriigi pdevatel ametiasutustel käsitada tema tegevust kohtuasjas Halifax (C-255/02) ette nähtud kriteeriumi põhjal õiguste kuritarvitamisena ega sellele vastavalt selle tegevuse eest karistada.