

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

19. detsember 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktid i ja iii – Artikli 3 lõige 1 – Aktsiisikaupade ühendusesisene soetamine – Artikli 138 lõige 1 ja lõike 2 punkt b – Ühendusesisesed tarned – Ühe kaubaveoga seotud aheltehingud – Seostamine kaubaveoga – Kaubavedu aktsiisi peatamise korra alusel – Mõju ühendusesisese soetamisena kvalifitseerimisele

Kohtuasjas C-414/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudu (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 29. juuni 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. juulil 2017, menetluses,

AREX CZ a.s.

versus

Odvolací finanční ředitelství

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president T. von Danwitz neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe (ettekandja), C. Lycourgos, E. Juhász ja C. Vajda,

Kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Odvolací finanční ředitelství, esindajad: T. Rozehnal, D. Jeroušek ja D. Švancara,
- Tšehhi valitsus, esindajad: J. Vlášil, O. Serdula ja M. Smolek,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, Z. Malášková ja R. Lyal,

olles 25. juuli 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkte i ja iii.

2 Taotlus on esitatud AREX CZ a.s-i (edaspidi „Arex“) ning Odvolací finanční úřad (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik) vahelises kohtuvaidluses, milles on arutusel olukord, kus Arex arvas käibemaksu maha Tšehhi tarnijate kaudu tehtud ja aktsiisi peatamise korra alusel Austriast Tšehhi Vabariiki veetud kütuse soetustelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 36 on märgitud:

„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 aktsiisikauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelvalve kohta [(EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), mida on viimati muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT 2004, L 359, lk 30)].“

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 2 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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;

[...]

iii) aktsiisikaupade soetamine, mille osas aktsiis muutub liikmesriigi territooriumil sissenõutavaks vastavalt direktiivile [92/12, mida on muudetud direktiiviga 2004/106], maksukohustuslase või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele.“

[...]

3. „Aktsiisikaupade“ all mõeldakse mineraalõlisid, alkoholi, alkoholseid jooke ja töödeldud tubakat, nii nagu need on kehtivates ühenduse õigusaktides määratletud, kuid mitte gaasi, mida jaotatakse maagaasi jaotusvõrgu kaudu, ega elektrienergiat.“

5 Käibemaksudirektiivi artikli 3 lõiked 1 ja 2 näevad ette:

„1. Erandina artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i sätetest ei kuulu käibemaksuga maksustamisele järgmised tehingud:

- a) selliste kaupade ühendusesisene soetamine maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, mille tarne liikmesriigi territooriumil oleks artiklite 148 ja 151 alusel maksuvaba;
- b) selliste kaupade ühendusesisene soetamine, mida ei ole nimetatud punktis a ega artiklis 4 ja mis ei kuulu ka uute veovahendite ega aktsiisikaupade hulka ning mida teostab ühist kindla maksumäära korda kasutatav põllumajandustootjast maksukohustuslane oma põllumajandus-, metsandus- või kalandusalaseks tegevuseks või maksukohustuslane, kes teostab üksnes selliseid kaubatarneid või osutab üksnes selliseid teenuseid, mis ei anna talle õigust käibemaksu mahaarvamiseks, või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik.

2. Lõike 1 punkti b kohaldatakse üksnes juhul, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) kaupade ühendusesisese soetamise koguväärtus ei ületa jooksva kalendriaasta jooksul künnist, mille määravad kindlaks liikmesriigid ja mis on vähemalt 10 000 [eurot] või sellega võrdne summa riigi valuutas;
- b) eelmise kalendriaasta jooksul ei ületanud kaupade ühendusesisese soetamise koguväärtus punktis a nimetatud künnist.

Maksuvabastuse kohaldamisel arvesse võetakse künnis hõlmab lõike 1 punktis b nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise koguväärtuse, millest on maha arvatud selles liikmesriigis tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks, kust algab kaupade lähetamine või vedu.“

6 Direktiivi artikli 20 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Kaupade ühendusesisene soetamine“ on 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.“

7 Sama direktiivi artikkel 138 näeb ette:

„1. „Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid [Euroopa Liidu] 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 [liidu] 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, mida on muudetud direktiiviga 2004/106,] artikli 7 lõigetega 4 ja 5 või artikliga 16.“

[...]"

8 Käibemaksudirektiivi artikli 139 lõike 1 teises lõigus on sätestatud:

„[Artikli 138 lõikes 1 sätestatud] maksuvabastust ei kohaldata ka maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslastest juriidilistele isikutele tehtud kaubatarnete suhtes, kelle kaupade ühendusesisest soetamist ei maksustata käibemaksuga vastavalt artikli 3 lõikele 1.“

Direktiivid 92/12/EÜ ja 2008/118/EÜ

9 Direktiiv 92/12, mida on muudetud direktiiviga 2004/106 (edaspidi „direktiiv 92/12“), tunnistati alates 1. aprillist 2010 kehtetuks nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda (ELT 2009, L 9, lk 12). Võttes arvesse põhikohtuasjas kõnealuste tehingute kuupäevi, tuleb lähtuda nimetatud kahest direktiivist.

10 Direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 1 esimese taande kohaselt ja direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 punkti a kohaselt kohaldatakse neid direktiive muu hulgas kütusele.

11 Nimetatud direktiivid sätestavad konkreetset eeskirjad liidu territooriumil aktsiisi peatamise korra alusel liikuva kütuse kohta. Need eeskirjad on esitatud direktiivi 92/12 artiklites 15–21 ja direktiivi 2008/118 artiklites 17–31.

12 „Aktsiisi peatamise kord“ on direktiivi 2008/118 artikli 4 punktis 7 määratletud kui „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“. Direktiivi 92/12 artikli 4 punkt c, mis käsitleb „peatamise korda“, sisaldab analoogset määratlust.

13 „Registreeritud kaubasaaja“ on direktiivi 2008/118 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. Direktiiv 92/12, mis kasutas mõistet „registreeritud ettevõtja“, on selle samamoodi määratlenud artikli 4 punktis d.

Tšehhi õigus

14 Käibemaksuseadus nr 235/2004 (edaspidi „käibemaksuseadus“) sätestas põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 2 lõike 1 punktis c:

„Käibemaksuga maksustatakse

[...]

c) teisest [liidu] liikmesriigist pärit kaupade soetamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse raames või juriidilise isiku poolt, mis ei ole asutatud või loodud ärielistel eesmärkidel, ning mittemaksukohustuslase poolt tasu eest teisest liikmesriigist uue veovahendi soetamine.“

15 Nimetatud seaduse artikkel 64, millega on Tšehhi õiguskorda üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 138, sätestab:

„1. Maksumaksja tehtav kaubarne teise liikmesriiki teises liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslasele, kui kaupade lahetab või veab riigi territooriumilt maksumaksja, soetaja

või volitatud kolmas isik, on maksust vabastatud koos maksu mahaarvamise õigusega, välja arvatud kaubatarned isikule, kelle puhul ei ole teises liikmesriigis kauba soetamine maksustatav.

[...]

3. Aktsiisikauba tarnimine teise liikmesriiki maksumaksja poolt maksukohustuslasele, kes ei ole teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, või juriidilisele isikule, mis ei ole teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui need kaubad lähetab või veab riigi territooriumilt maksumaksja, soetaja või volitatud kolmas isik, on maksust vabastatud koos maksu mahaarvamise õigusega, kui kauba lähetamine või vedu toimub kooskõlas aktsiisiseadusega ja aktsiis muutub soetajalt sissenõutavaks liikmesriigis, kus lõpeb kauba lähetamine või vedu.

[...]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Arex on Tšehhi Vabariigis asuv äriühing, mis ostis kahelt teiselt Tšehhi äriühingult Austriast pärit kütust.

17 Soetused toimusid tehinguahela lõpus. Põhikohtuasjas kõnealuse kütuse müüs Austria äriühing Doppler Mineralöle GmbH neljale erinevale Tšehhi Vabariigis asuvale käibemaksukohustuslasest äriühingule (edaspidi „esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad“). Seejärel müüdi kütus järjest edasi erinevatele Tšehhi äriühingutele, kuni see müüdi lõpuks Arexile.

18 Esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad olid sõlminud lepingu Garantrans s. r. o-ga, kes tegutses nende ostjate nimel registreeritud kaubasaajana. Seetõttu maksis Garantrans ka esimeste Tšehhi Vabariigis asuvate ostjate eest sellelt kütuselt aktsiisi. Viimased nendelt tehingutelt Tšehhi Vabariigis käibemaksu ei tasunud.

19 Kütus veeti Austriast Tšehhi Vabariiki aktsiisi peatamise korra alusel. Selle veo korraldas Arex enda sõidukitega.

20 Maksukontrolli tulemusel tuvastas Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Lõuna-Böömimaa maksuamet, Tšehhi Vabariik; edaspidi „maksuhaldur“), et maksustamisperioodidel 2010. aasta jaanuarist kuni aprillini, septembris, novembris ja detsembris kujutasid Arexi soetused endast ühendusesiseseid soetusi. Maksuhaldur, viidates 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsusele EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) ja 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsusele Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ning märkides, et üheainsa ühendusesisese veoga seotud aheltehingute korral on see vedu seostatav üksnes ühe tehinguga, asus seisukohale, et Arexi soetuste tegemise koht oli Austria ja mitte Tšehhi Vabariik. Tema sõnul sai see äriühing Austrias õiguse kaupa omanikuna käsutada, kuna kandis kauba juhusliku hävimisega seotud riski ja korraldas enda nimel veo Tšehhi Vabariiki.

21 Seitsme täiendava maksuotsusega keeldus maksuhaldur Arexile andmast õigust arvata käibemaksu maha neilt soetustelt, mida Arex käsitas riigisiseste soetustena, lisaks korrigeeris käibemaksusummat ja määras nimetatud äriühingule rahatrahvi.

22 15. juuli 2015. aasta otsusega jättis maksuvaidluste komisjon rahuldamata Arexi vaide, mille viimane oli esitanud nende maksuotsuste peale. Toetades maksuhalduri seisukohti, jättis see komisjon esmalt kohaldamata käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b. Seejärel, viidates 14. juuli 2005. aasta kohtuotsusele British American Tobacco ja Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464) tõi ta välja, et käibemaksu sissenõutavus ei ole seotud aktsiisidega. Lõpuks

lõkkas ta tagasi Arexi väite, et aktsiisi peatamise korra tõttu ei olnud nimetatud äriühingul veo ajal ja enne selle vabasse ringlusse lubamist Tšehhi Vabariigis õigust kütust omanikuna käsutada. Samuti välistas ta Arexi pakutud võimaluse jaotada üks ühendusesisene kaubavedu käibemaksuga maksustamisel osalisteks vedudeks.

23 Pärast seda, kui Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (?eské Bud?jovice maakonnakohus, Tšehhi Vabariik) jättis rahuldamata kaebuse, mille Arex esitas eespool nimetatud otsuse peale, esitas Arex kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

24 Selles kohtus väitis Arex, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkt b ei ole Tšehhi õiguskorda nõuetekohaselt üle võetud. Nimetatud sätte kohaselt on maksukohustuslase poolt aktsiisi peatamise korra alusel teise riiki veetavate kaupade iga tarne ühendusesisene tarnena maksust vabastatud. Arvestades selle sätte sõnastust tšehhi keeles, on Arex seisukohal, et viidatud sättes esitatud muud tingimused, mis kajastuvad kõrvallauses, mis algab asesõnaga „kelle“, on kohaldatavad üksnes mittemaksukohustuslastest juriidilistele isikutele. Seetõttu leiab Arex, et kuna tema on maksukohustuslane, siis ei ole need tingimused tema suhtes kohaldatavad.

25 Juhul kui käibemaks ei ole seotud aktsiisiga ja kui käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 kuulub kohaldamisele, leiab Arex, et aktsiisi peatamise korra alusel toimuva veo korral ei saa olla majandusliku omandi üleminekut, kuna isegi omandi üleminekul eraõiguse seisukohalt on kõnealust kaupa vedamise ajal võimatu käsutada. Oma väite põhjendamiseks viitab ta haldus- saatedokumendile, mis piirab selle korra alusel toimuva veo käigus kaupade käsutamise võimalust, ja leiab, et 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232) ja 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding C?430/09, EU:C:2010:786) ei käsitlenud aktsiisikaupade vedamise küsimust.

26 Neid väiteid silmas pidades küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas Arexi poolt aktsiisi peatamise korra alusel veetud kütuse soetamist tuleb käsitada riigisisese või ühendusesisese soetamisena.

27 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule 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 kaupade omandaja on registreeritud käibemaksukohustuslane), siis kas seda sätet tuleb tõlgendada nii, et kui nende kaupade lähetamine või vedu toimub vastavalt [direktiivi 2008/118] asjakohastele sätetele, siis tuleb [direktiivis 2008/118] 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 peaks leidma, 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, milliseiga mitmest üksteisele järgnevast tarnest tuleb vedu [käibemaksudirektiivi] artikli 138 lõike 1 alusel käibemaksuvabastuse kohaldamiseks seostada?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

28 Euroopa Kohtu kantseleisse 31. juulil 2018 saabunud kirjas esitatud taotlusega palus Arexi esindaja eelotsusetaotluse esitanud kohtus Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel uuendada menetluse suulist osa.

29 See taotlus esitati pärast seda, kui Euroopa Kohtu kantselei oli 13. juulil 2018 saatnud Arexit eelotsusetaotluse esitanud kohtus esindavale advokaadile kirja, milles teatas talle muu hulgas asjaolust, et kuna Arex ei olnud käesolevas asjas peetud kohtuistungil nõuetekohaselt esindatud, ei saa tema suulisi seisukohti käesolevas menetluses arvesse võtta.

30 Esitades põhjuseid ja asjaolusid, mis tema sõnul tõid kaasa kohtuistungilt puudumise, leiab Arexit eelotsusetaotluse esitanud kohtus esindav advokaat, et tegemist on kõrvaldatava puudusega ja taotleb menetluse suulise osa uuendamist, et võimaldada Arexil esitada oma seisukohad.

31 Sellega seoses tuleb märkida, et vastavalt kodukorra artiklile 83 võib Euroopa Kohus igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, avada või uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled või Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud ei ole vaieldud.

32 Antud juhul leiab Euroopa Kohus, olles ära kuulanud kohtujuristi, et menetluse suulise osa uuendamise tingimused ei ole täidetud. Nimelt ei vasta Arexit eelotsusetaotluse esitanud kohtus esindava advokaadi viidatud asjaolud tingimustele, millistel on menetluse suulise osa uuendamine ette nähtud. Olles kohtujuristi ära kuulanud, leiab Euroopa Kohus käesoleval juhul, et tal on eelotsusetaotluse lahendamiseks olemas kõik vajalikud tõendid ja sellele vastamiseks ei ole vaja tugineda argumendile, mille üle ei ole seal vaieldud.

33 Seetõttu puudub alus menetluse suulise osa uuendamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

34 ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades peab Euroopa Kohus talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastama. Nimelt on Euroopa Kohtu ülesanne tõlgendada kõiki liidu õiguse sätteid, mida liikmesriigi kohtud vajavad oma menetluses olevate kohtuasjade lahendamiseks, isegi kui viimased ei ole selliseid sätteid Euroopa Kohtule esitatud küsimustes otseselt maininud (14. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, punkt 39).

35 Ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus on formaalselt piirdunud ainult käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 ja lõike 2 punkti b tõlgenduse küsimisega, ei takista see asjaolu Euroopa Kohtul esitada sellele kohtule kõik liidu õiguse tõlgenduselemendid, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus neile oma küsimustes viitas või mitte. Sellega seoses on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud teabest ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu

õigusnormid, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt selle kohta 14. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, punkt 40).

36 Käesoleval juhul tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega sisuliselt teada, kas niisugused soetused nagu põhikohtuasjas on teisest liikmesriigist lähetatud või veetud kaupade ühendusesiseste soetustena Tšehhi Vabariigis käibemaksuga maksustatavad.

37 Ent käibemaksudirektiivi artikli 138 lõige 1 ja lõike 2 punkt b määratleb käibemaksuvabastuse saamise tingimused ühendusesisestele tarnetele ning mitte ühendusesiseste soetuste selle maksuga maksustamise tingimused, mis on sätestatud nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktides i ja iii.

38 Järelikult tuleb eelotsuse küsimused ümber sõnastada nii, et esimene ja teine küsimus puudutavad käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tõlgendamist ja kolmas küsimus selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i tõlgendamist.

Esimene küsimus

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tuleb tõlgendada nii, et seda sätet kohaldatakse aktsiisikaupade ühendusesisestele soetustele, mille korral on aktsiis sisse nõutav nende kaupade lähetamise või vedamise, mida teostab iga maksukohustuslane, sihtliikmesriigi territooriumil, või üksnes nendele soetustele, mida teostab maksukohustuslane, kelle muud kauba soetamised ei ole selle direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt käibemaksuga maksustatavad.

40 Väljakujunenud kohtupraktikast lähtudes tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel arvestada mitte üksnes sätte sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks säte on (vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus *Saksamaa vs. komisjon*, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 50, ja 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 33).

41 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil, kui tegemist on aktsiisikaupade soetamisega, mille osas aktsiis muutub liikmesriigi territooriumil sissenõutavaks maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele.

42 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii sõnastus ei võimalda ühemõtteliselt teha kindlaks, kas kõrvallause „kelle muud soetatud kaubad ei kuulu [selle direktiivi] artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele“ hõlmab ühtaegu maksukohustuslast ja mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut, keda on mainitud esimeses neist sätetest, või üksnes viimati nimetatud isikut.

43 Nimelt kasutavad selle sätte erinevad keeleversioonid umbmäärast asesõna, mis võib tähendada nii ainsuse kui mitmuse vormi. Nii on näiteks selle sätte saksakeelses („*deren*“), eestikeelses („*kelle*“), hispaaniakeelses („*cuyas*“), prantsuskeelses („*dont*“), itaaliakeelses („*i cui*“) ja ingliskeelses („*whose*“) versioonis. Muud keeleversioonid kasutavad neid asesõnu mitmuses. Näiteks kreeka keelses versioonis („*??? ?????*“), läti keelses („*kuru*“) ja poolakeelses („*w przypadku których*“) versioonis. Lisaks, viidatud sätte tšehhi keelses versioonis on asesõna ainsuses, mis saab tähendada vaid mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut („*jejíž*“).

44 Seejärel, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii, siis tuleb märkida, et see sätte on seotud ühendusesisesele kaubandusele kohaldatava käibemaksu üleminekukorraga, mis on kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, 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). Üleminekukord põhineb uue maksustatava teokoosseisu kehtestamisel, milleks on ühendusesisene kauba omandamine, mis võimaldab maksutulu üle viia liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine. Nimetatud korra eesmärk on tagada liikmesriikide suveräänse maksupädevuse selge piiritlemine (vt selle kohta 18. novembri 2010. aasta kohtuotsus X, C-84/09, EU:C:2010:693, punktid 22 ja 23 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punktid 37 ja 38).

45 Niisiis kaasneb iga kaupade lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis (edaspidi „sihtliikmesriik“) maksustatava ühendusesisese soetamisega sellise lähetamise või veo lähteliikmesriigis (edaspidi „lähteliikmesriik“) maksust vabastatud ühendusesisene tarne. Seega tuleb ühendusesisest soetamist ja ühendusesisest tarnet käsitlevatele sätetele anda sama tähendus ja ulatus (vt selle kohta 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 29, ning 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii konteksti, siis tuleb märkida, et see sätte on osa eeskirjade kogumist, mis reguleerivad ühendusesiseste soetamiste käibemaksuga maksustamist ja neile vastavate ühendusesiseste tarnete maksust vabastamist. Need eeskirjad on sätestatud vastavalt nimetatud direktiivi artiklites 2 ja 3 ning 138 ja 139.

47 Esiteks, vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile i on kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt sihtliikmesriigis teatud müüjaga seotud tingimustel käibemaksuga maksustatav, samas kui selle direktiivi artikli 138 lõike 1 alusel on vastavad ühendusesisesed tarded lähteliikmesriigis maksust vabastatud.

48 Selle kohta tuleb täpsustavalt märkida, et arvestades kohtujuristi ettepaneku punktis 41 esitatud kaalutlusi, laieneb nende sätete esemeline kohaldamisala kõikidele „kaupadele“ ning et mõiste „kaubad“ hõlmab ka aktsiisikaupu. Sellest võib järeldada, et kui nendes sätetes ette nähtud muud müüjaga seotud tingimused on täidetud, on aktsiisikaupu puudutavad ühendusesisesed tehingud ühendusesiseste tarnetena lähteliikmesriigis käibemaksust vabastatud ning ühendusesiseste soetustena sihtliikmesriigis käibemaksuga maksustavad vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikele 1 ja artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile i.

49 Ent kuna „kaupade“ ühendusesisene soetamine maksukohustuslaste poolt on juba käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt käibemaksuga maksustatav, oleks samade maksukohustuslaste poolt aktsiisikaupade soetamisele selle direktiivi artikli 2 lõike 1

punkti b alapunktis iii maksustamise ette nägemine üleliigne, kuna niisugune maksustamine tuleneb juba esimesena nimetatud sättest, võttes arvesse ka käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis esitatud kaalutlusi.

50 Teiseks, erandina käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktist i välistab siiski artikli 3 lõige 1 maksukohustuslaste või mittemaksukohustuslasest juriidiliste isikute poolt teatavate ühendusesiseste soetuste käibemaksuga maksustamise. Paralleelselt sätestab selle direktiivi artikli 139 lõike 1 teine lõik, et artikli 138 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata nimetatud direktiivi artikli 3 lõikes 1 nimetatud soetustele vastavate tarnete suhtes.

51 Neid kaalutlusi arvesse võttes kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii juhtudel, mil maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt tehtavad ühendusesisesed soetused ei ole selle direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt maksustatavad.

52 Sellest tuleneb, et kui soetuse teeb maksukohustuslane, siis mitte iga maksukohustuslane, vaid üksnes see maksukohustuslane, kelle muud ühendusesisesed soetused ei ole viimati nimetatud sätte kohaselt käibemaksuga maksustatavad, kuulub nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii kohaldamisalasse, selleks et maksustada käibemaksuga aktsiisikaupu puudutavad ühendusesisesed soetused, mille korral on aktsiis sihtliikmesriigis sissenõutav.

53 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 42 ja 43 märkis, toetab sellist tõlgendust käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 2 punkti b sõnastus, millest nähtub sisuliselt, et „[l]isaks [artikli 138] lõikes 1 nimetatud tarnetele“ on selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis iii nimetatud soetustele vastavad ühendusesisesed tarded maksust vabastatud, kui neid tehakse selles sätestatud tingimustel maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle selliste kaupade, mis ei ole aktsiisikaubad, ühendusesisesed soetamised ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt käibemaksuga maksustamisele. Niisiis märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 43, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 2 sätestatud maksuvabastused kehtestanud sõnastuse valikust tuleneb, et selle sätte punktis b sätestatud maksuvabastusel on normatiivne sisu, mis ulatub kaugemale sama direktiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastusest.

54 Käesoleva kohtuotsuse punktis 52 esitatud tõlgendus on kooskõlas ka käibemaksudirektiivi põhjendusega 36, mille eesmärk on saavutada teatavate aktsiisikaupade ühendusesiseste soetamiste käibemaksuga maksustamise üksikasjalike eeskirjade kooskõlla viimine deklareerimisega seotud eriprotseduuride ja ?kohustustega nimetatud kaupade lähetamisel teise liikmesriiki, mis on ette nähtud direktiivides 92/12 ja 2008/118. Nimelt, kuna käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii kohaldatakse selliste aktsiisikaupade ühendusesisestele soetamistele, mille korral on aktsiis sissenõutav sihtliikmesriigi territooriumil, on niisuguse tõlgenduse tagajärg see, et need soetused maksustatakse käibemaksuga samas liikmesriigis, isegi siis, kui kauba saaja muid soetusi selle direktiivi artikli 3 lõike 1 tõttu käibemaksuga ei maksustata.

55 Käesolevas asjas ei nähtu Euroopa Kohtu valduses olevatest kohtutoimiku materjalidest, et muud Arexi ühendusesisesed soetamised kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 3 lõikes 1 sätestatud erandite kohaldamisalasse, seda tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, mis on ainsana pädev tuvastama ja hindama põhikohtuasja asjaolusid. Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus kõikide põhikohtuasja asjaolude hindamise põhjal peaks niisugusele järeldusele jõudma, siis ei tule kohaldada mitte käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii sätteid, vaid selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i sätteid, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas kõnealuse kütuse soetamine Arexi poolt tuleks sihtliikmesriigis ühendusesisese soetusena käibemaksuga maksustada.

56 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tuleb tõlgendada nii, et seda sätet kohaldatakse aktsiisikaupade ühendusesisestele soetamistele, mille korral on aktsiis sisse nõutav sihtliikmesriigi territooriumil ja mida teostab maksukohustuslane, kelle muud kauba soetamised ei ole selle direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt käibemaksuga maksustatavad.

Teine küsimus

57 Oma teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tuleb tõlgendada nii, et samu aktsiisikaupu puudutavate järjestikuste aheltehingute olemasolul, mille korral toimub aktsiisi peatamise korra alusel vaid üks nende kaupade ühendusesisene vedu, tuleb sihtliikmesriigis aktsiisi tasumise eest vastutava ettevõtja tehtavat soetust käsitada ühendusesisese soetamisena, mis on nimetatud sätte alusel käibemaksuga maksustatav, isegi siis, kui see vedu ei ole nimetatud soetusega seotud.

58 Eelotsusetaotluses välja toodud andmete põhjal näib, et põhikohtuasjas kõnealuse kütuse aktsiisi tasumise eest vastutav isik ei ole mitte Arex, vaid esimesed Tšehhi Vabariigis asuvad ostjad. Selles kontekstis soovitakse teise küsimusega kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõnealune ühendusesisene vedu peab tingimata olema seostatav nende ostjate poolse soetamisega, kuna nemad ei ole selle aktsiisi tasumise eest vastutavad, ega saa olla seostatav ühe teise soetusega, käesoleval juhul Arexi omaga.

59 Selle kohta tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktist iii, nagu on välja toodud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 41, et aktsiisikaupade ühendusesiseste soetamiste käibemaksuga maksustamine sihtliikmesriigis selle sätte alusel sõltub kolme kumulatiivse tingimuse täitmisest.

60 See eeldab esiteks, et tehing on ühendusesisene soetamine käibemaksudirektiivi artikli 20 tähenduses, teiseks, et tehing puudutab aktsiisikaupu, mille korral on aktsiis sihtliikmesriigi territooriumil sissenõutav, ja kolmandaks, et nimetatud tehingu teeb maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu selle direktiivi artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele.

61 Esimese tingimusega seoses tuleb märkida, et kauba ühendusesisene soetamine käibemaksudirektiivi artikli 20 tähenduses toimub siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle ja kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, ning kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punktid 27 ja 42, ning 18. novembri 2010. aasta kohtuotsus X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 27). Liikmesriikidevaheliste piiride ületamist puudutav tingimus on ühendusesisese soetamise peamine element, mis eristab seda riigisisest tehingust (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37).

62 Vaid soetust, milles on ühendatud kõik need tingimused, saab käsitada ühendusesisese soetamisena.

63 Seega, kui mitu tasu eest tehtud soetust toovad kaasa üheainsa ühendusesisese kaubalähetuse või üheainsa ühendusesisese kaubaveo, saab sellist lähetamist või vedu seostada üksnes ühega neist soetustest, mis on ainsana sihtliikmesriigis ühendusesisese soetusena käibemaksuga maksustatav, kui muud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 sätestatud tingimused on täidetud (vt analoogia alusel 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder, C-245/04,

64 Selline tõlgendus on vajalik, et saavutada hõlpsasti eesmärk, mida ühendusesiseste tehingute üleminekukord taotleb, see tähendab – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 44 – maksutulude üleviimine liikmesriiki, mille territooriumil toimus tarnitud kaupade lõpptarbimine. Selline üleviimine on nimelt tagatud üheainsa tehingu korral, mis toob kaasa ühendusesisese liikumise (vt analoogia alusel 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsus EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 40).

65 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 60 mainitud teist tingimust, siis tuleb täpsustada, et aktsiisi sissenõutavus sihtliikmesriigis eeldab kaupade lähetamist või vedamist aktsiisi peatamise korra alusel vastavalt direktiivide 92/12 või 2008/118 sätetele. See tingimus vastab käibemaksudirektiivi põhjenduses 36 nimetatud eesmärgile maksustada aktsiisikaubad aktsiisiga ja käibemaksuga ühes ja samas liikmesriigis.

66 Seevastu ei anna nimetatud tingimus mingit alust järeldada, et soetus, mille teeb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis iii nimetatud maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes vastutab aktsiisi tasumise eest, tuleb maksustada käibemaksuga selle sätte alusel sihtliikmesriigis, isegi kui ühendusesisest kaubavedu ei saa seostada nimetatud soetusega.

67 Tõlgendus, mille kohaselt peaks soetus olema nimetatud sätte alusel käibemaksuga maksustatav isegi siis, kui ühendusesisest kaubavedu ei saa sellega seostada, oleks muu hulgas vastuolus käesoleva kohtuotsuse punktis 60 märgitud tingimuste kumulatiivsusega. Nimelt võimaldaks see sihtliikmesriigis käibemaksuga maksustada soetuse, mis ei ole ühendusesisese kaubaveoga seotud ja mis seega ei vasta kõikidele tingimustele, mis on vajalikud ühendusesisese soetusena kvalifitseerimiseks.

68 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tuleb tõlgendada nii, et järjestikuste tehingute ahela olemasolul, mille korral toimub vaid üks aktsiisikaupade ühendusesisene vedu aktsiisi peatamise korra alusel, ei saa sihtliikmesriigis aktsiisi tasumise eest vastutava ettevõtja tehtavat soetust käsitada ühendusesisese soetamisena, mis on nimetatud sätte alusel käibemaksuga maksustatav, kui see vedu ei ole nimetatud soetusega seotud.

Kolmas küsimus

69 Oma kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i tuleb tõlgendada nii, et samu aktsiisikaupu puudutavate järjestikuste aheltehingute olemasolul, mille korral toimub vaid üks nende kaupade ühendusesisene vedu aktsiisi peatamise korra alusel, kujutab asjaolu, et neid kaupu veeti nimetatud korra alusel, endast määravat asjaolu tuvastamisel, millise soetusega tuleb vedu viidatud sätte alusel käibemaksuga maksustamisel seostada.

70 Selle kohta tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tõlgendavast kohtupraktikast, et tehingute puhul, mis moodustavad kahe järjestikuse tarne ahela ja leiavad aset vaid üheainsa ühendusesisese kaubaveona, saab ühendusesisest kaubavedu seostada vaid ühega neist tarnetest, mis on selle sätte alusel ainsana maksust vabastatud, ning et tuvastada, kumba kahest tarnest tuleb seostada ühendusesisesele kaubaveoga, tuleb kogumis hinnata konkreetse juhtumi kõiki erilisi asjaolusid. Selle hinnangu käigus tuleb eelkõige kindlaks teha, mis hetkel toimus õiguse omanikuna kaupa käsutada teine üleandmine lõppsoetajale. Nimelt juhul, kui vastava õiguse teine üleandmine, see tähendab teine tarne leidis aset enne, kui toimus ühendusesisene kaubavedu, ei saa kõnealust teist üleandmist seostada esimesele soetajale tehtud esimese

tarnega (vt selle kohta 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punktid 34–36 ja seal viidatud kohtupraktika).

71 Pidades silmas käesoleva kohtuotsuse punktis 64 nimetatud eesmärki, tuleb eelmises punktis viidatud kohtupraktika kanda üle nende tehingute hindamisele, mis sarnaselt põhikohtuasjas kõnealuste tehingutega moodustavad mitmest järjestikusest aktsiisikauba soetamisest koosneva ahela ja leiavad aset vaid üheainsa ühendusesisese kaubaveona.

72 Seega, et teha kindlaks põhikohtuasjas kõnealustest ahelsoetustest see soetus, millega ühte ühendusesisest kaubavedu tuleb seostada ja mida seetõttu tuleb ainsana käsitada ühendusesisese soetamisena, siis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kogumis hinnata kõiki konkreetse juhtumi erilisi asjaolusid ning teha kindlaks eelkõige, mis hetkel toimus Arexile kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Juhul kui see üleminek toimus enne ühendusesisest kaubavedu, tuleb seda seostada Arexi tehtud soetusega ning seega tuleb niisugust soetust käsitada ühendusesisese soetusena.

73 Niisuguse hindamise raames ei saa aga asjaolu, et põhikohtuasjas kõnealuse kütuse vedu toimus aktsiisi peatamise korra alusel, kujutada endast määravat tegurit, et teha kindlaks põhikohtuasjas kõnealustest ahelsoetustest see, millega tuleb sellist vedu seostada.

74 Nimelt paneb käesoleva kohtuotsuse punktis 70 märgitud kohtupraktika peaaesjalikult sõltuma veo seostamise ühe või teise järjestikuste soetuste ahela soetuse ajalisest kriteeriumist, nii et põhirõhk on ajahetkel, mil ühendusesisese veo ja kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga seotud tingimused on mõlemad täidetud.

75 Viimati nimetatud tingimuse kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kaubatarne mõiste ei viita omandi üleminekule kehtiva liikmesriigi õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt selle kohta 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika). Materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek ei nõua, et see pool, kellele vara üle läheb, peab seda füüsiliselt valdama, ega et see vara veetakse füüsiliselt temale ja/või ta saab selle füüsiliselt kätte (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Itales, C-123/14, ei avaldata, EU:C:2015:511, punkt 36).

76 Ent tuleb märkida, et direktiivid 92/12 ja 2008/118 kehtestavad aktsiisiga maksustatavate kaupade üldise korra. Kuigi need direktiivid näevad selleks ette muu hulgas nõuded, mida kohaldatakse aktsiisi peatamise korra alusel toimuvale kaubaveole, ei mõjuta need kuidagi tingimusi, mis reguleerivad kauba omandiõiguse üleminekut või õigust kaupa omanikuna käsutada.

77 Euroopa Kohus on juba leidnud, et käibemaksuga maksustatav teokoosseis, mille puhul on täidetud seadusest tulenevad maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud tingimused, on kaubatarne või kaupade import, mitte nende maksustamine aktsiisiga (14. juuli 2005. aasta kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punkt 41).

78 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest, et pärast seda, kui Arex oli oma Tšehhi lepingupartneritelt otnud põhikohtuasjas kõnealust kütust, oli see kütus tema valduses ning ta laadis selle Austrias oma mahutitesse, enne kui vedas selle enda veovahenditega Austriast Tšehhi Vabariiki. Nendest asjaoludest nähtub muu hulgas, et Arexile näib olevat selle kauba omand Tšehhi eraõiguse tähenduses üle läinud laadimise ajal. Nendest asjaoludest, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, nähtub niisiis, et pärast Arexile kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekut toimus üksainus ühendusesisene vedu, mistõttu on viimase tehtud soetused need, mida tuleb käsitada ühendusesiseste soetustena.

79 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i tuleb tõlgendada nii, et samu aktsiisikaupu puudutavate järjestikuste aheltehingute olemasolul, mille korral toimub vaid üks nende kaupade ühendusesisene kaubavedu aktsiisi peatamise korra alusel, ei kujuta asjaolu, et neid kaupu veeti nimetatud korra alusel, endast määravat asjaolu tuvastamisel, millise soetusega tuleb kaubavedu viidatud sätte alusel käibemaksuga maksustamisel seostada.

Kohtukulud

80 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tuleb tõlgendada nii, et seda sätet kohaldatakse aktsiisikaupade ühendusesisestele soetamistele, mille korral on aktsiis sisse nõutav sihtliikmesriigi territooriumil ja mida teostab maksukohustuslane, kelle muud kauba soetamised ei ole selle direktiivi artikli 3 lõike 1 kohaselt käibemaksuga maksustatavad.**
2. **Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti iii tuleb tõlgendada nii, et järjestikuste tehingute ahela olemasolul, mille korral toimub vaid üks aktsiisikaupade ühendusesisene vedu aktsiisi peatamise korra alusel, ei saa sihtliikmesriigis aktsiisi tasumise eest vastutava ettevõtja tehtavat soetust käsitada ühendusesisese soetamisena, mis on nimetatud sätte alusel käibemaksuga maksustatav, kui see vedu ei ole nimetatud soetusega seotud.**
3. **Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i tuleb tõlgendada nii, et samu aktsiisikaupu puudutavate järjestikuste aheltehingute olemasolul, mille korral toimub vaid üks nende kaupade ühendusesisene kaubavedu aktsiisi peatamise korra alusel, ei kujuta asjaolu, et neid kaupu veeti nimetatud korra alusel, endast määravat asjaolu tuvastamisel, millise soetusega tuleb kaubavedu viidatud sätte alusel käibemaksuga maksustamisel seostada.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.