

62018CJ0276

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

18. juuni 2020 (*1)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 33 – Maksustatavate tehingute koht kindlaksmääramine – Veetavate kaupade tarne – Selliste kaupade tarne, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tema eest tegutsev isik – Määrus (EL) nr 904/2010 – Artiklid 7, 13 ja 28–30 – Liikmesriikidevaheline koostöö – Teabevahetus

Kohtuasjas C-276/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Pealinna haldus- ja töökohus, Ungari) 1. märtsi 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. aprillil 2018, menetluses

KrakVet Marek Batko sp.k.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (viies koda)

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), kohtunikud I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešić ja C. Lycourgos,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik R. Fereš,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. juuni 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

–

KrakVet Marek Batko sp.k., esindajad: P. Jalsovszky, T. Fehér ja Á. Fischer, ügyvédek

–

Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér, M. M. Tátrai ja Z. Wagner,

–

Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,

–

Iirimaa, esindajad: A. Joyce ja J. Quaney, keda abistas N. Travers, SC,

—
Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas avvocato dello Stato G. De Socio,

—
Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

—
Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Brandon ja Z. Lavery, keda abistas barrister R. Hill,

—
Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, J. Jokubauskait? ja L. Havas,

olles 6. veebruari 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), eelkõige selle artikli 33, ja nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) artiklite 7, 13 ja 28–30 tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on Poola õiguse alusel asutatud äriühing KrakVet Marek Batko sp.k. (edaspidi „KrakVet“) ja teine pool on Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) ning mis puudutab käibemaksu tasumist selliste toodete müügilt, mis toimub nimetatud äriühingu veebisaidi kaudu Ungaris asuvatele soetajatele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3

Direktiivi 2006/112 põhjendustes 17, 61 ja 62 on märgitud:

„(17)

Maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine võib põhjustada liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige selles osas, mis puudutab kaupade tarnet koos kokkupanekuga ning teenuste osutamist. 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.

[...]

(61)

Oluline on tagada käibemaksusüsteemi ühtne kohaldamine. Seda eesmärki võimaldavad saavutada rakendusmeetmed.

(62)

Kõnealused meetmed peaksid eelkõige lahendama piiriüleste tehingute topeltmaksustamise probleemi, mis võib tuleneda maksustatavate tehingute teostamise kohta reguleerivate eeskirjade erinevast kohaldamisest liikmesriikide poolt.“

4

Selle direktiivi V jaotise „Maksustatavate tehingute koht“ 1. peatükk „Kaubatarnete koht“ sisaldab 2. jagu „Veetavate kaupade tarne“. Sellesse jaosse kuuluvad muu hulgas direktiivi artiklid 32 ja 33.

5

Direktiivi 2006/112 artiklis 32 on sätestatud:

„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.

[...]“.

6

Selle direktiivi artikli 33 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

Määrus nr 904/2010

7

Määruse nr 904/2010 põhjendustes 5, 7 ja 8 on märgitud:

„(5)

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.

[...]

(7)

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.

(8)

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.“

8

Selle määruse artikli 1 lõige 1 näeb ette:

„Käesolevas määruses sätestatakse tingimused, mille kohaselt liikmesriikide pädevad asutused, kes vastutavad käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest, teevad koostööd üksteisega ja komisjoniga, et tagada nende õigusaktide täitmine.

Selleks sätestatakse käesolevas määruses 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. Eelkõige sätestatakse käesolevas määruses eeskirjad ja menetlused, mille kohaselt liikmesriigid koguvad ja vahetavad kõnealust teavet elektrooniliselt.“

9

Nimetatud määruse II peatüki „Teabevahetus taotluse korral“ 1. jao „Teavet ja haldusuurimisi käsitlevad taotlused“ artiklis 7 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.

[...]“.

10

Määruse nr 904/2010 III peatüki „Teabevahetus eelneva taotluseta“ artiklis 13 on sätestatud:

„1. Iga 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;

b)

liikmesriigil on alust arvata, et teises liikmesriigis on toime pandud või on tõenäoliselt toime pandud käibemaksualaste õigusaktide rikkumine;

c)

on olemas oht, et teises liikmesriigis võib maksutululu saamata jääda.

2. Eelneva taotluseta toimuv teabevahetus on kas artikli 14 kohaselt automaatne või artikli 15 kohaselt omaalgatuslik.

3. Teave edastatakse standardvormidel, mis võetakse vastu artikli 58 lõikega 2 ettenähtud korras.“

11

Nimetatud määruse VII peatükis asuvas artiklis 28 on ette nähtud:

„1. Taotluse esitanud ja taotluse saanud asutuse kokkuleppel ja taotluse saanud asutuse kehtestatud korras võivad taotluse esitanud asutuse määratud ametnikud viibida artiklis 1 osutatud teabe vahetamiseks taotluse saanud liikmesriigi haldusasutuste ametiruumides või mis tahes muus kohas, kus need asutused oma ülesandeid täidavad. Kui soovitav teave sisaldub dokumentides, millele taotluse saanud asutuse ametnikel on juurdepääs, esitatakse taotluse esitanud asutuse ametnikele nendest koopiad.

2. Taotluse esitanud ja taotluse saanud asutuse kokkuleppel ja taotluse saanud asutuse kehtestatud korras võivad taotluse esitanud asutuse määratud ametnikud viibida artiklis 1 osutatud teabe vahetamiseks taotluse saanud liikmesriigi territooriumil läbiviidavate haldusuurimiste juures. Selliseid haldusuurimisi teevad üksnes taotluse saanud asutuse ametnikud. Taotluse esitanud asutuse ametnikud ei kasuta taotluse saanud asutuse ametnikele antud inspekteerimisvolitusi. Neil on siiski juurdepääs samadele ruumidele ja dokumentidele kui viimastel, seda aga taotluse saanud asutuse ametnike vahendusel ja ainuüksi käimasoleva haldusuurimise eesmärgil.

3. Artiklite 1 ja 2 kohaselt mõnes muus liikmesriigis viibivad taotluse esitanud asutuse ametnikud peavad igal ajal suutma esitada volikirja, millest nähtuvad nende isik ja ametikoht.“

12

Määruse nr 904/2010 VIII peatükk „Samaaegsed kontrollid“ sisaldab artikleid 29 ja 30.

13

Nimetatud määruse artikkel 29 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad kokku leppida, et teevad kontrollid üheaegselt, kui nad leiavad, et sellised kontrollid on tõhusamad kui ainult ühe liikmesriigi tehtavad kontrollid.“

14

Sama määruse artiklis 30 on sätestatud:

„1. Liikmesriik otsustab sõltumatult, milliseid maksukohustuslasi ta kavatseb üheaegselt kontrolliks välja pakkuda. Selle liikmesriigi pädev asutus teatab teiste asjaomaste liikmesriikide pädevatele asutustele üheaegselt kontrolliks väljapakutud juhtudest. Ta esitab oma valiku põhjused võimaluste piires teabena, mis ajendas teda sellist valikut tegema. Ta täpsustab tähtaja, mille jooksul sellised kontrollid tuleks teha.

2. Üheaegse kontrolli ettepaneku saanud liikmesriigi pädev asutus teatab oma vastaspooleks olevale asutusele oma nõusolekust või põhjendatud keeldumisest üldjuhul kahe nädala jooksul pärast ettepaneku saamist, kuid hiljemalt ühe kuu jooksul.

3. Iga asjaomaste liikmesriikide pädev asutus määrab esindaja, kes vastutab kontrolli juhtimise ja kooskõlastamise eest.“

Direktiiv (EL) 2017/2455

15

Nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiivi (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), artikkel 2 „Direktiivi 2006/112/EÜ muudatused, mis jõustuvad 1. jaanuaril 2021“ on sätestatud:

„Alates 1. jaanuarist 2021 muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ 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 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.

[...]“.

[...]

3)

Artikkel 33 asendatakse järgmisega:

„Artikkel 33

Erandina artiklist 32:

a)

ühendusesisese kaupade kaugmüügi tarnekohana käsitatakse kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus;

b)

kui kaubad imporditakse kolmandatelt territooriumidelt või kolmandatest riikidest liikmesriiki, mis on mõni muu liikmesriik kui see, kus kaupade lähetamine või vedu soetajale lõpeb, käsitatakse nende kaupade kaugmüügi tarnekohana kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus;

c)

kui kaubad imporditakse kolmandatelt territooriumidelt või kolmandatest riikidest liikmesriiki, kus kaupade lähetamine või vedu soetajale lõpeb, käsitatakse seda liikmesriiki kaupade kaugmüügi tarnekohana, tingimusel et nende kaupade käibemaks deklareeritakse XII jaotise 6. peatüki 4. jaos sätestatud erikorra alusel.“

[...]“.

Ungari õigus

16

2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (edaspidi „käibemaksuseadus“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 2 on sätestatud:

„Selles seaduses ette nähtud maksuga maksustatakse:

a)

kaubatarneid või teenuste osutamine riigi territooriumil tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb,

[...]“.

17

Käibemaksuseaduse § 25 on sätestatud:

„Kui kaupu ei lähetata ega veeta, tuleb tarnekohana käsitada kaupade asukohta tarne ajal.“

18

Käibemaksuseaduse § 29 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Erandina §-dest 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)

maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu § 20 lõike 1 punktide a ja d alusel käibemaksuga maksustamisele, või muule mittemaksukohustuslasele, või

ab)

isikule või asutusele, kes ei ole maksukohustuslane; ja

b)

tarnitud kaubad ei ole:

ba)

uued veovahendid ega

bb)

kaubad, millega pärast kokkupanekut või paigaldamist kas kaasneb või ei kaasne katsetamine.

[...]“.

19

Käibemaksuseaduse § 82 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksusumma on 27% maksustatavast väärtusest.“

2003. aasta XCII seaduse maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksukorralduse seadustik“) § 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Kõiki maksustamise esemeks olevates õigussuhetes kasutatavaid õigusi tuleb kasutada vastavalt nende otstarbele. Maksualaste õigusaktide kohaldamisel ei loeta niisuguste lepingute sõlmimist või muude tehingute teostamist, mille eesmärk on maksuseaduste täitmisest kõrvale hoida, eesmärgipäraseks õiguste teostamiseks.“

Maksukorralduse seadustiku § 6 lõikes 1 on ette nähtud:

„Maksumaksja või maksukohustuslane“ on iga isik, kellel lasub maksukohustus seaduse alusel, millega kehtestatakse maksu, lõivu või eelarvelise toetuse tasumise kohustus, või käesoleva seaduse alusel.“

Selle seadustiku § 86 lõikes 1 on sätestatud:

„Selleks et hoida ära maksutulu kahanemist ning alusetuid eelarvelise toetuse taotlusi ja maksude tagasimakse taotlusi, kontrollib maksuhaldur korrapäraselt maksukohustuslasi 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.“

Nimetatud seadustiku § 95 lõikes 1 on sätestatud:

„Kontrolli tehes vaatab maksuhaldur läbi dokumendid, lisadokumendid, pearaamatud ja raamatupidamisregistrid, mida on vaja, et teha kindlaks maksustamisel ja eelarvelise toetuse maksmisel aluseks võetavad summad, sealhulgas elektroonilised andmed, tarkvara ja arvutisüsteemid, mida maksukohustuslane kasutab, aga ka arvutused ja muud faktid, teave ja muud asjaolud seoses raamatupidamise ja raamatupidamisdokumentidega ning lisadokumentide töötlemisega.“

Maksukorralduse seadustiku § 170 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui maksusummat ei ole täies ulatuses tasutud, on võimalik määrata rahatrahv. Trahvisumma suurus võib olla kuni 50% tasumata maksusummast, kui käesolev seadus ei sätesta teisiti. Trahvisumma võib ulatuda kuni 200% ni tasumata maksusummast, kui vahe tasumisele kuulunud summaga võrreldes on seotud tulude varjamisega ning tõendusmaterjali, raamatupidamisdokumentide või toimikute võltsimise või hävitamisega. [...]“.

Nimetatud seadustiku § 178 punktis 3 on sätestatud:

„[...] kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

„Maksusumma vahe“: ühelt poolt deklareeritud (teatatud), deklareerimata (teatamata) jäetud või deklaratsiooni (teate) alusel määratud või kohaldatud maksusumma või eelarvelise toetuse summa ja teiselt poolt maksuhalduri poolt hiljem määratud maksusumma või eelarvelise toetuse summa vaheline erinevus, mille hulka ei arvata ülejääki, mis kantakse edasi järgmistesse perioodidesse.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

26

KrakVet on Poolas asutatud äriühing. Tal ei ole Ungaris ei bürooruume ega ladu ning Ungari maksuhaldur ei ole vaidlustanud asjaolu, et tal ei ole tegevuskohta käibemaksuga maksustamise mõttes.

27

Tema tegevusala on loomadele mõeldud toodete müük, mida ta turustab põhiliselt oma veebisaidi www.zoofast.hu kaudu. Selle veebisaidi kaudu oli tal Ungaris hulk kliente.

28

Äriühing pakkus 2012. aastal kõnealusel veebisaidil soetajatele võimalust sõlmida tema turustatavate kaupade kohaletoimetamiseks leping Poolas asuva veoettevõtjaga, ilma et ta ise oleks selle lepingu pool. Soetajad võisid aga lisaks otse KrakVeti laost ostetud kaubale järgi minemisele vabalt valida muu vedaja kui soovitatud ettevõtja. Lisaks andis KrakVet sellele veoettevõtjale oma teatavad logistilised ülesanded täitmiseks.

29

Vajaduse korral toimetas nimetatud veoettevõtja asjaomased kaubad kahe Ungaris asuva kullerfirma ladudesse, kes seejärel turustasid neid Ungaris asuvatele klientidele. Ostetud toodete hinna tasumine toimus kullerteenuse osutajale või eelneva pangaülekande kaudu.

30

Kuna KrakVet ei olnud kindel, milline liikmesriik on pädev tema tegevust käibemaksuga maksustama, pöördus ta seisukoha saamiseks oma asukohariigi maksuhalduri poole. Poola maksuhaldur leidis eelotsuses, et KrakVeti tehingute teostamise koht on Poolas ning et ka käibemaks tuleb äriühingul tasuda selles liikmesriigis.

31

Ungari esimese astme maksuhaldur viis KrakVetis läbi maksukontrolli, mille eesmärk oli tagantjärele kontrollida 2012. aasta käibedeklaratsioone. Sellega seoses andis nimetatud maksuhaldur äriühingule maksukohustuslasena registreerimise tehnilise numbri.

32

Arvestades, et tal oli vähe teavet KrakVeti ja selle tegutsemise viisi kohta maksustamise seisukohast, ei olnud Ungari esimese astme maksuhalduril võimalik kindlaks teha, kas selle äriühingu asukoht käibemaksuga maksustamisel oli Ungari. Seetõttu viis maksuhaldur nimetatud äriühingu tegevuse osas läbi maksukontrolli.

33

Ungari esimese astme maksuhaldur tegi selle maksumenetluse raames liidu õigusega maksude valdkonnas ette nähtud koostööeeskirjade alusel muu hulgas päringuid Poola maksuhalduritele.

34

Ungari esimese astme maksuhaldur kohustas 16. augusti 2016. aasta otsusega KrakVeti tasuma käibemaksusumma vahet, rahatrahvi ja viivitusintressi, samuti rahatrahvi Ungari maksuametis registreerimiskohustuse täitmata jätmise eest.

35

KrakVet esitas selle otsuse peale kaebuse põhikohtuasja kostjale kui teise astme maksuhaldurile, kes jättis 23. jaanuari 2017. aasta otsusega Ungari esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata. KrakVet vaidlustas viimati nimetatud otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

36

Viimati nimetatud kohus leiab, et põhikohtuasja lahendus sõltub esiteks määruse nr 904/2010 kohase liikmesriikide ametiasutuste vahelise koostöökohustuse ulatusest ja teiseks sellest, kuidas tõlgendada mõistet „tarnija või tarnija eest tegutseva isiku poolt“ lähetatavate või veetavate kaupade tarne direktiivi 2006/112 artikli 33 tähenduses.

37

Eelkõige soovib ta teada, kas Ungari maksuhalduril on neutraalse maksustamise põhimõtet ja topeltmaksustamise vältimise eesmärki arvestades võimalik asuda Poola maksuhalduri omast erinevale seisukohale. Kui see nii peaks olema, siis leiab ta, et on vaja täpsustada esiteks nõudeid, mis tulenevad liikmesriikide maksuhaldurite koostöökohustusest seoses põhikohtuasjas kõne all oleva kaubatarne koha kindlaksmääramisega, ja teiseks tingimusi, mis on seotud õigusega alusetult tasutud käibemaksu võimalikule tagastamisele.

38

Lisaks tuleb luua selgus selles, kas põhikohtuasjas kõne all olevad tehingud kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 33 kohaldamisalasse, mille tulemusel tuleb kaubatarne kohaks pidada liikmesriiki, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus. Sellega seoses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, milline on direktiivi 2017/2455 kohaselt 1. jaanuaril 2021 jõustuvate liidu õiguse muudatuste sellise tõlgenduse võimalik mõju, mille kohaselt müüja nimel teostatav vedu hõlmab ka juhtumeid, kus kauba vedu või lähetamine toimub kaudselt müüja nimel.

39

Lisaks tekitab põhikohtuasjas käsitletav olukord küsimuse, kas võttes arvesse KrakVeti tegevusele omaseid asjaolusid, on seda võimalik pidada kuritarvituslikuks.

Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas direktiivi [2006/112] eesmäärke, eriti põhjendustes 17 ja 62 osutatud nõudeid liikmesriikide vahel pädevuskonfliktide ja topeltmaksustamise ennetamiseks, ning määrust [904/2010], eriti põhjendusi 5, 7 ja 8 ning artikleid 7, 13 ja 28–30 tuleb tõlgendada nii, et nendega on 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 direktiivi [2006/112] ja liidu õigust – määrata maksukohustuse kindlaks ühepoolset, võtmata arvesse, et teise liikmesriigi maksuhaldur on esiteks maksukohustuslase taotlusel ja seejärel kontrolli käigus tehtud otsustes juba korduvalt kinnitanud selle maksukohustuslase tegevuse õiguspärasust?

Kas vastasel juhul peavad mõlema liikmesriigi maksuhaldurid tegema neutraalse maksustamise ja topeltmaksustamise vältimise põhimõtte kohaldamise tagamiseks koostööd ja jõudma kokkuleppele, et maksukohustuslane peab maksma käibemaksu ainult ühes nendest riikidest?

3.

Kui vastusest teisele küsimusele nähtub, et liikmesriigi maksuhaldur võib tehingu kvalifikatsiooni ühepoolset muuta, siis kas direktiivi [2006/112] 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 vältimine kui ka neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine?

4.

Kuidas tuleb tõlgendada direktiivi [2006/112] 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 muutma aastaks 2021 õigusnormi, millega on direktiivi [2006/112] nimetatud sätte üle võetud, mistõttu selle direktiivi artikli 33 lõiget 1 tuleb kohaldada ka kaudse koostöö korral veoettevõtja valimisel?

5.

Kas liidu õigust, konkreetset direktiivi [2006/112] tuleb tõlgendada nii, et selle kontrollimisel, kas maksukohustuslane on tekitanud sõltumatute kauba tarnimise, saatmise või veo ettevõtjate vahel direktiivi [2006/112] artiklist 33 kõrvalehoidmiseks ja sellega õiguse kuritarvitamiseks õigussuhete skeemi, millega ta püüab ära kasutada asjaolu, et teises liikmesriigis on käibemaksukoormus väiksem, on koos või eraldivõetuna asjasse puutuvad järgmisena 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?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene kuni kolmas küsimus

41

Esimese kuni kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 ning määruse nr 904/2010 artikleid 7, 13 ja 28–30 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui ühe liikmesriigi maksuhaldur võib käibemaksuga maksustamisel käsitleda tehinguid ühepoolset erineval viisil sellest, kuidas need on teises liikmesriigis juba maksustatud.

42

Tuleb märkida et direktiivi 2006/112 V jaotis sisaldab sätteid maksustatavate tehingute kohta kindlaksmääramiseks ja nende sätete eesmärk eelkõige selle direktiivi põhjenduste 17 ja 62 kohaselt on vältida pädevuskonflikte, mis võivad viia ühest küljest topeltmaksustamiseni ja teisest küljest tulude maksustamata jätmiseni (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punkt 43).

43

Sellega seoses tuleb märkida, et määruse nr 904/2010 eesmärk – nagu nähtub selle määruse põhjendustest 5 ja 7 – on liikmesriikidevahelise koostöösüsteemi loomine eelkõige teabevahetuse jaoks, et aidata kaasa käibemaksu õigele määramisele, mis on seotud neist ühe territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid millelt tasumisele kuuluv käibemaks tuleb tasuda teises liikmesriigis. Ent nagu liidu seadusandja on nimetatud määruse põhjenduses 8 sedastanud, siis käibemaksu õige kohaldamise kontroll piiriüleste tehingute puhul, mis kuuluvad maksustamisele sellises liikmesriigis, mis ei ole tarnija või teenuseosutaja asukohaliikmesriik, sõltub enamikul juhtudel asukohaliikmesriigi kasutuses olevast teabest või teabest, mida kõnealune asukohaliikmesriik võib palju lihtsamalt saada.

44

Nii on selle määruse artikli 1 lõikes 1 kehtestatud tingimused, mille kohaselt liikmesriikide pädevad asutused, kes vastutavad käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest, teevad omavahel ja

komisjoniga koostööd, et tagada nende õigusnormide järgimine, ning kehtestab selleks eeskirjad ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha koostööd ja vahetada omavahel kogu teavet, mis võimaldab käibemaksu õigesti määrata, kontrollida käibemaksu nõuetekohast kohaldamist, eelkõige ühendusesiseste tehingute puhul, ja võidelda käibemaksust kõrvalehoidumisega.

45

Määruse nr 904/2010 artiklid 7 ja 13 käsitlevad vastavalt määruse II ja III peatüki, millesse need kuuluvad, pealkirjale teabe vahetamist liikmesriikide pädevate asutuste vahel kas ühe liikmesriigi taotluse korral või eelneva taotluseta. Mis puudutab selle määruse artiklit 28, siis nagu nähtub määruse VII peatüki, kuhu see artikkel kuulub, pealkirjast, hõlmab see taotluse esitanud asutuse poolt lubatud ametnikel taotluse saanud liikmesriigi haldusasutuste ametiruumides viibimist ja nende osalemist selle liikmesriigi territooriumil läbiviidavates haldusuurimistes. Lisaks käsitlevad määruse artiklid 29 ja 30 vastavalt määruse VIII peatüki, kuhu need artiklid kuuluvad, pealkirjale üheaegseid kontrole, mille läbiviimises liikmesriigid võivad kokku leppida.

46

Määrus nr 904/2010 lubab seega kehtestada koostöösüsteemi, mille raames ühe liikmesriigi maksuhaldur võib pöörduda teise liikmesriigi maksuhalduri poole eelkõige juhul, kui – võttes arvesse kohustust teha koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine, mis on ette nähtud määruse põhjenduses 7 – selline taotlus võib osutuda otstarbekaks või isegi vajalikuks (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 57).

47

Nii võib see olla siis, kui ühe liikmesriigi maksuhaldur teab või peaks teadma, et teise liikmesriigi maksuhalduril on teavet, mis aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 58).

48

Siiski tuleb tõdeda, et määrus nr 904/2010 piirdub kõigest võimaluse andmisega halduskoostöö tegemiseks sellise teabe vahetamisel, mis võib olla liikmesriikide maksuhaldurite jaoks vajalik. See määrus ei reguleeri seega nende asutuste pädevust kvalifitseerida kõnealust teavet arvestades asjaomaseid tehinguid direktiivi 2006/112 alusel (vt analoogia alusel 27. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punktid 62 ja 63 ning seal viidatud kohtupraktika).

49

Sellest võib järeldada, et määrus nr 904/2010 ei kehtesta kahe liikmesriigi maksuhaldurile kohustust teha koostööd, et saavutada ühine lahendus tehingu käibemaksuga maksustamisel, ega nõuet, mille kohaselt liikmesriigi maksuhaldur on seotud teise liikmesriigi maksuhalduri poolt sellele tehingule antud kvalifikatsiooniga.

50

Lisaks tuleb täpsustada, et direktiivi 2006/112 nõuetekohane kohaldamine võimaldab vältida topeltmaksustamist ja tagada neutraalne maksustamine ning seeläbi saavutada käesoleva kohtuotsuse punktis 42 osundatud eesmärged (vt selle kohta 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 43). Järelikult see, kui lähenemisviisid ühes või mitmes

liikmesriigis erinevad sellest, mida rakendatakse asjaomases liikmesriigis, ei saa igal juhul viia selleni, et selle direktiivi sätteid kohaldatakse vääralt (vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 65).

51

Liikmesriigi kohtutel, kes lahendavad vaidlust, mis puudutab selliste liidu õigusnormide tõlgendamise küsimusi, mille kohta tuleb teha otsus, on juhul, kui nad leiavad, et ühte ja sama tehingut maksustatakse teises liikmesriigis erinevalt, õigus või isegi kohustus – olenevalt sellest, kas nende otsuseid saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte – esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punktid 64 ja 66).

52

Kui aga ilmneb – teatud juhul pärast Euroopa Kohtu eelotsust –, et käibemaks on ühes liikmesriigis juba alusetult tasutud, siis tuleb rõhutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb õigus saada tagasi maksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Asjaomane liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes. Alusetult tasutud käibemaksu tagastusnõude aluseks on enammakstud summade tagasisaamise õigus, mille eesmärk väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on leevendada tagajärgi, mis tulenevad maksu vastuolust liidu õigusega, tasandades majandusliku koormuse, mille see alusetult tekitas ettevõtjale, kes seda lõpuks tegelikult kandis (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punktid 29 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika).

53

Eeltoodut arvestades tuleb esimesele kuni kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 ning määruse nr 904/2010 artikleid 7, 13 ja 28–30 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui ühe liikmesriigi maksuhaldur võib käibemaksuga maksustamisel käsitleda tehinguid ühepoolsest erineval viisil sellest, kuidas need on teises liikmesriigis juba maksustatud.

Neljas küsimus

54

Neljanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et kui ühes liikmesriigis asuva tarnija poolt teises liikmesriigis elavatele soetajatele müüdud kauba toimetab soetajatele see tarnija soovitatud äriühing, kellega soetajatel on valikuvabadus selle veoteenuse osutamiseks sõlmida leping, tuleb asuda seisukohale, et need kaubad on lähetatud või veetud „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“.

55

Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2017/2455 artikkel 2 sätestab, et kaubad on lähetatud või veetud tarnija poolt või tema eest, sealhulgas kui tarnija sekkub kaudselt kaupade vedamisse või lähetamisse.

56

Ent nagu nähtub nii selle sätte pealkirjast kui ka sõnastusest, jõustub selles ette nähtud direktiivi

2006/112 muudatus alles 1. jaanuaril 2021.

57

Seega, kuna see muudatus ei ole põhikohtuasjas *ratione temporis* kohaldatav, ei tule tarnija kaudse sekkumise kriteeriumi arvesse võtta selleks, et teha kindlaks tingimused, millistel tuleb asuda seisukohale, et kaubad on lähetatud või veetud „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“ selle direktiivi artikli 33 tähenduses.

58

Sellest täpsustusest lähtudes tuleb märkida, et nimetatud direktiivi artiklis 32 on sätestatud, et 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.

59

Samas näeb sama direktiivi artikkel 33 erandina ette, et tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriigist lähetatud või veetud kaupade tarnekohana käsitatakse – arvestades, et on täidetud selles sättes loetletud teatavad tingimused – kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.

60

Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi direktiivi 2006/112 artikkel 33 on erand selle direktiivi artiklist 32, on selle eesmärk tagada, et teenuste osutamise kohta käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete aluseks oleva loogika kohaselt oleks kaubad ja teenused võimaluse korral maksustatavad nende tarbimise kohas (vt selle kohta 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

61

Selleks et teha kindlaks, mida tuleb lugeda lähetamise või tarnena „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“ selle direktiivi artikli 33 tähenduses, tuleb märkida, et tegeliku majandusliku ja kaubandusliku olukorra arvestamine on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (vt selle kohta 2. mai 2019. aasta kohtuotsus *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

62

Seda tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku olukorda arvestades, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 102, lähetatakse või veetakse kaupu tarnija eest tegutsedes, kui otsused selle kohta, kuidas need kaubad lähetatakse või veetakse, teeb tegelikult tarnija, mitte soetaja.

63

Seega tuleb asuda seisukohale, et kaubatarne kuulub direktiivi 2006/112 artikli 33 kohaldamisalasse, kui tarnijal on ülekaalukas roll kauba lähetamise või veo peamiste etappide algatamisel ja korraldamisel.

64

Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb hinnata, kas kõiki põhikohtuasjas kõne all olevaid asjaolusid arvesse võttes on sellise olukorraga tegemist tema menetluses olevas kohtuasjas, peab

Euroopa Kohus vajalikuks anda talle niisuguse hinnangu andmiseks järgmised juhised.

65

Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest, väidab põhikohtuasja kaebaja eelkõige, et ei saa asuda seisukohale, et kõnealune kaup lähetati või veeti tema eest, arvestades asjaolu, et isegi kui ta soovitas veoettevõtjat soetajatele, kes ostsid temalt kaupa, volitasid selleks veoettevõtjat lepingu alusel, mille pool tema ei olnud, nimetatud soetajad.

66

Lepingutingimuste tähtsuse kohta maksustatava tehingu kvalifitseerimisel tuleb märkida, et kuna lepinguline olukord peegeldab üldjuhul tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, siis kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta (vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 43).

67

Sellegipoolest võib selguda, et mõnikord ei peegelda teatavad lepingutingimused tehingute kogu tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu (20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 44).

68

Käesoleval juhul ei saa asuda seisukohale, et sellised lepingutingimused, nagu on kõne all põhikohtuasjas, peegeldavad asjaomaste tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust, kui soetajad üksnes kinnitavad nende kaudu tarnija valikuid – see on asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab põhikohtuasja asjaolusid tervikuna analüüsides kontrollima.

69

Selleks et teha kindlaks, kas asjaomane kaup lähetati või veeti tarnija eest, tuleb arvesse võtta esiteks seda, kui oluline on kauba saatmine soetajatele, arvestades asjaomase tarnija tegevusele iseloomulikke kaubandustavasid. Eelkõige on võimalik asuda seisukohale, et kui see tegevus seisneb kauba aktiivses pakkumises tasu eest soetajatele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus asub tarnija ja mille territooriumil tal ei ole tegevuskohta või ladu, siis on nimetatud tarnija poolt selliste vahendite korraldamine, mis võimaldavad toimetada asjaomased kaubad nende ostjatele, põhimõtteliselt nimetatud tegevuse oluline osa.

70

Selleks et hinnata, kas tarnija pakub aktiivselt kaupa liikmesriigis elavatele soetajatele, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige arvesse võtta selle veebisaidi domeeninime, kus asjaomast kaupa pakutakse, ning keelt, milles see veebisait on kättesaadav.

71

Teiseks tuleb hinnata, kellele, kas tarnijale või soetajale või saab tegelikult omistada asjaomase kauba lähetamise või veo viisi osas tehtud valikud.

72

Sellest tulenevalt ei saa asjaomase kauba lähetamist või vedu tarnija eest tuletada pelgast asjaolust, et leping, mille soetajad on sõlminud kauba kohaletoimetamiseks, on sõlmitud

äriühinguga, kes teeb selle tarnijaga koostööd muu tegevuse raames kui tema toodete müük.

73

Olukord oleks seevastu erinev, kui soetajad üksnes nõustuvad tarnija valikutega, olenemata sellest, kas need puudutavad asjaomase kauba kohaletoimetamise eest vastutava äriühingu määramist või kauba lähetamise või veo viisi.

74

Sellekohase hinnangu võib muu hulgas tuletada niisugustest asjaoludest nagu tarnija soovitatud ettevõtjate väiksem või isegi piiratud valik asjaomase kauba vedamiseks või asjaolu, et nende kaupade lähetamise või vedamise lepinguid saab sõlmida vahetult selle tarnija veebisaidi kaudu, ilma et ostjad peaksid astuma omapoolseid samme, et võtta ühendust kõnealuse kauba kohaletoimetamisega tegelevate äriühingutega.

75

Kolmandaks tuleb analüüsida küsimust, millisel ettevõtjal lasub asjaomase kauba lähetamise ja tarnimisega seotud risk.

76

Põhikohtuasja kaebaja väidab seoses sellega, et soetajat ja veoettevõtjat siduvad lepingutingimused näitavad, et selline kohustus lasub viimasel, ja järeldab sellest asjaolust, et põhikohtuasjas kõne all olevat kaupa ei lähetatud ega veetud tema eest. Tuleb aga märkida, et asjaolu, et nende kaupade kohaletoimetamisega seotud riski kannab veoettevõtja, ei mõjuta iseenesest küsimust, kas nende kaupade vedu toimub tarnija või soetaja eest.

77

Seda silmas pidades võib asuda seisukohale, et vaatamata lepingutingimustele, mille kohaselt kannab nende kaupade kohaletoimetamisega seotud riske vastutav äriühing, toimub kauba lähetamine või vedu tarnija eest, kui viimane kannab lõpuks tegelikult kulud, mis on seotud selle lähetamise või veo käigus tekkinud kahju hüvitamisega.

78

Neljandaks tuleb hinnata nii asjaomase kauba tarnimisega kui ka nende lähetamise või vedamisega seotud maksetingimusi. Kuigi soetajad on tarnija ja veoettevõtjaga formaalselt seotud eraldiseisvate lepingute alusel, siis nii kauba soetamine kui ka nende lähetamine või vedu on ühe finantstehingu esemeks, ning seda asjaolu tuleb pidada kaudseks tõendiks tarnija märkimisväärselt osalemisest nende kaupade kohaletoimetamises.

79

Nagu põhikohtuasja kaebaja Euroopa Kohtu istungil sellega seoses tunnistas, on asjaolu, et soetajad tasuvad asjaomase kauba vastuvõtmisel nende vedajale nii kauba kui ka selle vedamise eest, tavapärane praktika.

80

Võttes arvesse kõnealuste tehingute majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust, ilmneb tarnija selline seotus ka siis, kui peaks olema tõendatud – kas põhimõtteliselt või tingimusel, et on

täidetud teatavad tingimused nagu minimaalse ostuhinna saavutamine –, et lähetamis- või veokulude summa on üksnes sümboolne või et tarnija teeb toodete hinnast allahindluse, mis toob kaasa samasuguse tulemuse.

81

Seega võib Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe põhjal ja tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, asuda seisukohale, et põhikohtuasja kaebajal oli ülekaalukas roll nii põhikohtuasjas kõne all olevate kaupade lähetamise või veo algatamisel kui ka nende peamiste etappide korraldamisel, mistõttu tuleb asuda seisukohale, et kaup toimetati kohale tarnija eest direktiivi 2006/112 artikli 33 tähenduses.

82

Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et kui ühes liikmesriigis asuva tarnija poolt teises liikmesriigis asuvatele soetajatele müüdud kauba toimetab soetajatele see tarnija soovitatud äriühing, kellega soetajatel on valikuvabadus selle veoteenuse osutamiseks sõlmida leping, tuleb asuda seisukohale, et need kaubad on lähetatud või veetud „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“, kui nimetatud tarnijal oli ülekaalukas roll nii nende kaupade lähetamise või veo algatamisel kui ka nende peamiste etappide korraldamisel – see on asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Viies küsimus

83

Viienda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas liidu õigust ja eelkõige direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et õiguse kuritarvitamisena tuleb käsitada selliseid tehinguid, millega tarnija müüdava kauba toimetab soetajatele tarnija soovitatud ettevõtja, samas kui esiteks on nimetatud tarnija ja see äriühing omavahel seotud nii, et sõltumata kauba kohaletoimetamisest jääb talle vastutus ka logistilistel eesmärkidel, ning teiseks jääb soetajatele sellegipoolest valikuvabadus kasutada mõnda teist äriühingut või vastutada isiklikult kauba kättesaamise eest.

84

Seoses sellega tasub märkida, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning et käibemaksu valdkonnas kohaldatav õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte toob kaasa selle, et keelustatakse puhtalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

85

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab, et täidetud on kaks tingimust, nimelt esiteks, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

86

Seega tuleb kõigepealt täpsustada, et kuna kuritarvituse olemasolu eeldab direktiivi 2006/112 asjaomastes sätetes ette nähtud tingimuste formaalset kohaldamist, ei saa eelotsusetaotluse esitanud kohus küsida, kas põhikohtuasja kaebaja tegevus võib olla kuritarvituslik, kui ta järeldeb neljandale küsimusele antud vastuses esitatud teavet arvestades, et kaebaja on rikkunud selle direktiivi artikli 33 nõudeid, kuivõrd põhikohtuasjas käsitletava kauba puhul tuleb asuda seisukohale, et see toimetati kohale tarnija eest tegutsedes selle sätte tähenduses.

87

Seda täpsustust arvestades tuleb ära märkida eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht, kes leiab, et kuna põhikohtuasjas kõnealusele tarnijale ei kohaldatud nimetatud direktiivi artiklis 33 ette nähtud sätteid, mis käsitlevad kaubatarneid, mis on lähetatud või veetud tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt, siis on talle kohaldatud oma asukoha liikmesriigi madalamat käibemaksumäära.

88

Esiteks, mis puudutab küsimust, kas tehingute puhul, mille raames ühes liikmesriigis asuv tarnija annab kauba tasu eest üle teise liikmesriigi territooriumil asuvatele soetajatele, soovitades neile nende kaupade vedamiseks veoettevõtjat, on tulemuseks maksusoodustuse saamine, mis on vastuolus direktiivi 2006/112 eesmärkidega, siis tuleb ühest küljest märkida, et juhtudel, mil nimetatud direktiivi artiklis 33 ette nähtud erandit ei kohaldata nende tehingute suhtes, kohaldatakse viimaste suhtes selle direktiivi artiklit 32, mis näeb ette, et tarnekohana tuleb käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale.

89

Teisest küljest aga tuleb märkida, et liikmesriikide harilike käibemaksumäärade erinevused tulenevad sellest, et direktiiv 2006/112 ei ühtlusta neid täielikult, nähes üksnes ette miinimummäärad. Seetõttu ei saa asjaolu, et ühes liikmesriigis on harilik käibemaksumäär madalam kui teises liikmesriigis, iseenesest pidada maksusoodustuseks, mille andmine on vastuolus selle direktiivi eesmärkidega (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 39 ja 40).

90

Teiseks, mis puudutab küsimust, kas tehingu peamine eesmärk piirdub selle maksusoodustuse saamisega, siis tuleb märkida, et käibemaksu valdkonnas on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim, vaid tal on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust. Maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline

organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks (17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42).

91

Järelikult tuleb selleks, et järeldada põhikohtuasja asjaolude puhul kuritarvitust, tuvastada, et asjaomase kauba tarnija ja tema soovitatud vedaja vahetegemine on puhtalt kunstlik skeem, mis varjab asjaolu, et need kaks äriühingut moodustavad tegelikult ühe majandusüksuse.

92

Sellise hinnangu andmiseks tuleb esiteks märkida, et ei ole oluline, kas kauba soetajatel on võimalus usaldada kauba vedu muule vedajale kui see, mida soovitab tarnija.

93

Teiseks ei näi iseenesest olevat määrav asjaolu, et tarnija ja veoettevõtja on omavahel seotud selles mõttes, et see ettevõtja osutab tarnijale muid logistikateenuseid, mis ei ole seotud kauba vedamisega.

94

Siiski on võimalik järeldada, et tegemist on puhtalt fiktiivse skeemiga, kui tarnija soovitatud äriühingu poolt asjaomaste kaupade lähetamise või vedamise teenuseid ei osutata tegeliku majandustegevuse raames.

95

Tuleb aga tõdeda, et ükski Euroopa Kohtule esitatud tõend ei näita, et põhikohtuasjas kõne all oleva tarnija soovitatud veoettevõtja ei tegelnud reaalse majandustegevusega, mis ei piirdunud selle tarnija teatavate logistiliste vajaduste katmisega ja viimase kaupade tarnimisega. Seega näib, et asjaomane veoettevõtja teostab majandustegevust enda nimel ja omal vastutusel (vt selle kohta 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 45).

96

Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb viiendale küsimusele vastata, et liidu õigust ja eelkõige direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et õiguse kuritarvitamisena ei tule käsitada selliseid tehinguid, millega tarnija müüdava kauba toimetab soetajatele tarnija soovitatud ettevõtja, samas kui esiteks on nimetatud tarnija ja see äriühing omavahel seotud nii, et sõltumata kauba kohaletoimetamisest jääb talle vastutus ka logistilistel eesmärkidel, ning teiseks jääb soetajatele sellegipoolest valikuvabadus kasutada mõnda teist äriühingut või vastutada isiklikult kauba kättesaamise eest, kuna need asjaolud ei mõjuta järeldust, mille kohaselt tarnija ja tema soovitatud veoettevõtja on sõltumatud äriühingud, kes teostavad tegelikku majandustegevust enda nimel, mistõttu ei saa neid tehinguid pidada kuritarvituslikuks.

Kohtukulud

97

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ning nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määruse (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas artikleid 7, 13 ja 28–30 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui ühe liikmesriigi maksuhaldur võib käibemaksuga maksustamisel käsitada tehinguid ühepoolset erineval viisil sellest, kuidas need on teises liikmesriigis juba maksustatud.

2.

Direktiivi 2006/112 artiklit 33 tuleb tõlgendada nii, et kui ühes liikmesriigis asuva tarnija poolt teises liikmesriigis asuvatele soetajatele müüdud kauba toimetab soetajatele see tarnija soovitud äriühing, kellega soetajatel on valikuvabadus selle veoteenuse osutamiseks sõlmida leping, tuleb asuda seisukohale, et need kaubad on lähetatud või veetud „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt“, kui nimetatud tarnijal oli ülekaalukas roll nii nende kaupade lähetamise või veo algatamisel kui ka nende peamiste etappide korraldamisel – see on asjaolu, mida tuleb kõiki põhikohtuasja vaidluse asjaolusid arvestades kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

3.

Liidu õigust ja eelkõige direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et õiguse kuritarvitamisena ei tule käsitada selliseid tehinguid, millega tarnija müüdava kauba toimetab soetajatele tarnija soovitud ettevõtja, samas kui esiteks on nimetatud tarnija ja see äriühing omavahel seotud nii, et sõltumata kauba kohaletoimetamisest jääb talle vastutus ka logistilistel eesmärkidel, ning teiseks jääb soetajatele sellegipoolest valikuvabadus kasutada mõnda teist äriühingut või vastutada isiklikult kauba kättesaamise eest, kuna need asjaolud ei mõjuta järeldust, mille kohaselt tarnija ja tema soovitud veoettevõtja on sõltumatud äriühingud, kes teostavad tegelikku majandustegevust enda nimel, mistõttu ei saa neid tehinguid pidada kuritarvituslikuks.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: ungari.