Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PRIIT PIKAMÄE
esitatud 26. septembril 2024[1]

Kohtuasi C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG,
menetluses osales:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome))

Eelotsusetaotlus – Aktsiis – Direktiiv 2008/118/EÜ – Artikkel 36 – Aktsiisikauba veebiost teisest liikmesriigist – Kaup, mis lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel – Müüja soovitatud veoettevõtja teostatav vedu – Liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on sihtliikmesriigis sissenõutava aktsiisi tasuma kohustatud müüja

1. Käesolevas kohtuasjas on Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome) esitanud Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, paludes tõlgendada nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 36 lõiget 1.[2]

2. Euroopa Kohtule annab see esimest korda võimaluse sõnastada direktiivi 2008/118 kõnealuse sätte ulatust puudutav seisukoht, andes suuniseid selle kohta, millisel määral peab müüja aktsiisikauba veoga seotud olema, et saaks tuvastada „kaugmüügi“ ja selle põhjal niisiis järeldada, et selle kauba sihtliikmesriigis on aktsiisi kohustatud tasuma müüja.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Käesolevas kohtuasjas puutuvad asjasse direktiivi 2008/118 artiklid 32, 33, 34 ja 36 ning direktiivi 2006/112/EÜ[3] artikkel 33.

[1] Algkeel: prantsuse.

[i] Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

[2] ELT 2009, L 9, lk 12.

[3] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

Soome õigus

2020. aastal kehtinud õigusraamistik

4. Direktiiv 2008/118 võeti Soomes üle aktsiisiseadusega (valmisteverotuslaki (182/2010); edaspidi „aktsiisiseadus“). Käesolevas kohtuasjas tuleb seda seadust kohaldada 2020. aastal kehtinud redaktsioonis.

5. Riigile alkoholilt ja alkohoolsetelt jookidelt makstava aktsiisi kohaldamise põhimõtted ja aktsiisimäärad on kindlaks määratud alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisi seaduses (laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994)).

6. Aktsiisiseaduse § 1 teise lõigu kohaselt kohaldatakse seda seadust muu hulgas alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiisi suhtes, kui konkreetselt seda aktsiisi puudutavas seaduses ei ole sätestatud teisiti.

7. Viidatud seaduse § 6 punkti 11 kohaselt on kaugmüük selle seaduse tähenduses müük, mille puhul isik, kelle elukoht on Soomes ja kes ei ole volitatud laopidaja, registreeritud kaubasaaja või ajutiselt registreeritud kaubasaaja ega tegele iseseisvalt majandustegevusega, on ostnud teises liikmesriigis tarbimisse lubatud aktsiisikaupa, mis lähetatakse või veetakse Soome otse või kaudselt kaugmüüja poolt või tema nimel.

8. Aktsiisiseaduse § 6 punkti 12 kohaselt on kaugmüüja müüja, kes müüb kaupu Soome nii, nagu on sätestatud selle paragrahvi punktis 11.

9. Selle seaduse § 72 esimese lõigu kohaselt ei maksustata aktsiisiga teises liikmesriigis tarbimisse lubatud kaupa, kui füüsiline isik on ostnud selle enda tarbeks ja selle ise Soome vedanud.

10. Kui füüsiline isik ostab teisest liikmesriigist aktsiisikaupa enda tarbeks teisiti, kui nimetatud § 72 alusel või kaugmüügi teel, ja kauba veab Soome teine füüsiline isik või ettevõtja, on sama seaduse § 74 esimese lõigu kohaselt aktsiisikohustuslane see füüsiline isik, kes kauba ostis. Iga isik, kes osaleb kauba veos või kelle valduses on kaup Soomes, vastutab samuti aktsiisikauba ostnud füüsilise isiku tasumisele kuuluva aktsiisi maksmise eest nii, nagu oleks tegemist tema enda maksukohustusega.

11. Aktsiisiseaduse § 79 esimese lõigu kohaselt maksustatakse kaugmüügi teel Soome müüdud kaup aktsiisiga. Sama paragrahvi teise lõigu kohaselt tasub selle aktsiisi kaugmüüja. Kui kaugmüüjal on maksuesindaja, on selle aktsiisi tasumise kohustus kaugmüüja asemel maksuesindajal. Kaugmüüja vastutab maksuesindaja tasumisele kuuluva aktsiisi maksmise eest nii, nagu oleks tegemist tema enda maksukohustusega. Sama paragrahvi kolmanda lõigu kohaselt tekib aktsiisi tasumise kohustus aktsiisikauba üleandmisel Soomes. Aktsiis tuleb tasuda vastavalt eeskirjadele, mis kehtivad kauba Soomes üleandmise päeval.

Seadusandja ettevalmistavad materjalid aktsiisiseaduse § 74 kohta

12. Aktsiisiseaduse § 74 põhjendused on valitsuse ettepanekus aktsiisiseaduse vastuvõtmise kohta (HE 263/2009 vp, lk 46) sõnastatud järgmiselt:

„Säte on kavandatud reguleerima olukorda, kus füüsiline isik ostab teisest liikmesriigist aktsiisikaupa enda tarbeks teisiti, kui on ette nähtud § 72, või kaugmüügi teel. Sellisel juhul ei too füüsiline isik kaupa Soome ise, vaid selle veab Soome teine füüsiline isik või ettevõtja. See tähendab, et füüsiline isik ostab näiteks interneti teel teisest liikmesriigist kauba ja korraldab selle kauba veo Soome ise, ilma et müüja või keegi teine selle müüja nimel veo korraldamises osaleks.

[…]

Kaubalt tuleb tasuda aktsiis sõltumata sellest, kas kauba importis Soome ettevõtja – näiteks veoettevõtja või postiettevõtja – või teine füüsiline isik. Peamine erinevus kaugmüügist seisneb selles, et müüja või tema nimel tegutsev isik ei või mingil viisil osaleda kauba veos või veo korraldamises. Seevastu juhul, kui müüja suunab oma veebisaidil ostjat kasutama teatavaid veoettevõtjaid, on tegemist kaugmüügiga, mille puhul on kaugmüüja või tema maksuesindaja kohustatud tasuma sihtliikmesriigis aktsiisi.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13. Äriühing B UG käitas veebisaiti, mida sai kasutada ka soome keeles ja mille kaudu said kliendid osta veebipoest eri marki lahjasid ja kangeid alkohoolseid jooke.

14. Toll pidas 20. aprillil 2020 Soomes kinni eri alkohoolseid jooke sisaldanud saadetise, mille B UG oli lähetanud Saksamaalt Soome ühe füüsilise isiku tellimusel. Saadetis peeti kinni aktsiisiseaduse § 103 alusel, et teha kindlaks, kas alkohoolsete jookide importimisel on järgitud aktsiisiseadust.

15. Maksuhaldur küsis B UG veebisaidi kaudu tellimuse esitanud ostjalt teavet tellimuse käigu ja veo korraldamise kohta.

16. Selgituste kohaselt, mille see isik andis 25. juunil 2020, kuvati B UG veebipoes tellimuse esitamisel äriühingute X, Y ja Z veoteenuste reklaam. Tellimuse kaalu ja veohinda uuendati sealjuures iga kord, kui tooteid ostukorvi lisati. Pärast alkoholitellimuse eest tasumist ilmus veebisaidile veo korraldamise meeldetuletus. Füüsilise isiku sõnul olid selles meeldetuletuses otselingid veoettevõtjate veebisaitidele. Ta valis oma tellimuse vedajaks äriühing X-i. Klõpsamine lingil „X“ suunas ta otse äriühing X-i veebisaidile. Sellel saidil sisestas ta oma kontaktandmed, kuid ei andnud mingit teavet oma tellimuse kohta, näiteks tellimuse numbrit. Veo eest maksis ta X-i veebisaidi kaudu otse X-ile.

17. Oma argumentide kinnituseks esitas maksuhaldur 16. juuni 2020. aasta kuvatõmmise B UG veebisaidil antud juhistest kättetoimetamise viisi kohta ja 24. juuni 2020. aasta kuvatõmmise sellel veebisaidil esitatud kättetoimetamise tingimuste kohta. Neist kuvatõmmistest on näha, et B UG ei korralda kauba vedu ise, vaid annab oma klientidele võimaluse kas tellimusele ise järele tulla või valida vedaja, ning teatud vedajad on B UG veebisaidil võimalike variantidena nimetatud. Lisaks näitavad need kuvatõmmised, et see äriühing andis oma klientidele teada, et maksud tuleb neil Soomes endal tasuda.

18. Maksuhaldur määras 21. augusti 2020. aasta otsusega B UG-le eelmisel päeval kinni peetud alkohoolsetelt jookidelt tasumisele kuuluva alkoholi- ja alkohoolsete jookide aktsiisi ja trahvi, kokku 1645,83 eurot. Ta leidis, et kõnealused alkohoolsed joogid on Soome otse või kaudselt lähetanud või vedanud see äriühing või tema nimel tegutsev isik ning järelikult tegutses nimetatud äriühing kaugmüüjana ja oli ise kohustatud Soomes aktsiisi tasuma.

19. Selle maksuotsuse peale esitas B UG maksuhaldurile vaide. 1. juuni 2021. aasta otsusega jättis maksuhaldur B UG vaide rahuldamata.

20. Maksuhalduri 1. juuni 2021. aasta otsuse peale esitas B UG Helsingin hallinto-oikeusele (Helsingi halduskohus) kaebuse. Ta palus, et maksuhalduri otsus ning talle määratud alkoholi ja alkohoolsete jookide aktsiis tühistataks.

21. Helsingin hallinto-oikeusel (Helsingi halduskohus) on tekkinud küsimus, kas BUG osales oma veebisaidi kaudu müüdud alkohoolsete jookide veos selliselt, et Soomes tuleb teda nende alkohoolsete jookide kaugmüüjana aktsiisikohustuslaseks pidada. Ta täpsustab, et füüsiline isik, kes kauba Saksamaal soetas, ostis selle B UG-lt enda tarbeks ning maksis selle kauba veokulud otse veoettevõtjale.

22. Selle kohtu hinnangul ei anna Euroopa Kohtu praktika vastust küsimusele, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikes 1 kasutatud väljendit „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“.

23. Nimetatud kohus on seisukohal, et käesolevas kohtuasjas tuleb hinnata eelkõige seda, kas B UG on kauba veos teise liikmesriiki direktiivi 2008/118 artikli 36 lõike 1 tähenduses otse või kaudselt osalenud, kui tema veebisaidil on viidatud eri veoettevõtjatele ja antud teavet ostjal tekkivate veokulude kohta. Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et müüja veebisaidil oli link veoettevõtjate veebisaidile ja sellel lingil klõpsates edastati andmed veetava kauba kohta sellele veebisaidile müüja saidilt automaatselt.

24. Neil asjaoludel otsustas Helsingin hallinto-oikeus (Helsinki halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiiviga 2008/118, eelkõige selle artikliga 36, mis käsitleb kaugmüüki, on vastuolus riigisiseste õigusnormide tõlgendamine nii, et teises liikmesriigis asuv aktsiisikauba müüja osaleb kauba veos sihtliikmesriiki ja on sihtliikmesriigis kaugmüügilt tasutava aktsiisi maksukohustuslane üksnes seetõttu, et müüja suunab oma veebisaidil ostjat kasutama konkreetset veoettevõtjat?

2. Kas aktsiisikauba müüja lähetab või veab kaupa teise liikmesriiki direktiivi 2008/118 artikli 36 lõike 1 tähenduses otse või kaudselt ja kas ta on kaugmüügiga seoses aktsiisi maksukohustuslane direktiivi tähenduses, kui müüja veebisaidil on soovitus kasutada teatud veoettevõtjaid ja esitatakse teave ostjal tekkivate veokulude kohta ning veokulude kohta väljastab arve veoettevõtja, kellele andmed veetava kauba kohta edastatakse ostja sekkumiseta? Kas hinnangu andmist mõjutab see, et ostja sõlmis müüja veebisaidil nimetatud veoettevõtjaga kauba veo koha eraldi lepingu?“

Analüüs

Eelotsuse küsimuste ulatus

25. Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine küsimus puudutab direktiivi 2008/118 artikli 36 lõike 1 tõlgendamist, arvestades käesoleva juhtumi faktilisi asjaolusid, samas kui kitsama ulatusega esimeses küsimuses peetakse nähtavasti silmas seda, kas aktsiisiseaduse § 74 tõlgendus, mis on sisaldub Soome valitsuse ettepanekus aktsiisiseaduse vastuvõtmise kohta, on kooskõlas eelnimetatud artikli 36 lõikega 1, mis on kõnealuse paragrahviga Soome õigusse üle võetud.

26. Kuna neis kahes küsimuses soovitakse tegelikult teada saada üht ja sama, nimelt milline ulatus on direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikel 1, täpsemalt väljendil „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“, võib neid küsimusi minu arvates käsitleda koos.

Sisulised küsimused

27. Direktiivi 2008/118 eesmärk on tagada siseturu nõuetekohane toimimine aktsiisikauba vaba liikumise abil Euroopa Liidus. Sel eesmärgil on kõnealuses direktiivis ette nähtud selliseid makse reguleerivate riigisiseste õigusnormide ühtlustamine, tagamaks, et aktsiisi sissenõutavuse mõiste ja tingimused oleksid kõigis liikmesriikides samad.[4]

28. Kõnealuse direktiiviga kehtestatud üldine aktsiisinormide süsteem on kohaldatav üksnes selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 loetletud kaupade, sealhulgas alkohoolsete jookide suhtes.

29. Selleks, et mainitud süsteem oleks tõhus, peab aktsiisiga maksustamine toimuma hetkel, mil asjaomaste kaupade hulka kuuluv toode siseturule jõuab, samas kui aktsiis peab sissenõutavaks muutuma lõpptarbijale nii lähedal kui võimalik.

30. Liidu seadusandja on neid nõudeid väljendanud järgmisel viisil. Direktiivi 2008/118 artiklis 2 on ette nähtud, et aktsiisikohustus tekib sellise kauba tootmisel liidu territooriumil või importimisel liidu territooriumile. Selle direktiivi artikli 7 lõikes 1 on sätestatud üldreegel, et aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamise hetkest tarbimisse lubamise liikmesriigis,[5] ning direktiivi artikli 9 esimeses lõigus on täpsustatud, et kohaldatavateks aktsiisi sissenõutavuse tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis muutub sissenõutavaks liikmesriigis, kus kaup lubatakse tarbimisse.

31. Direktiivi 2008/118 V peatükk („Aktsiisikauba liikumine ja maksustamine pärast tarbimisse lubamist“) puudutab olukordi, kus kaupa on liidu sees pärast tarbimisse lubamist ja sellega seotud aktsiisi tasumist edasi toimetatud. Need sätted vastavad vajadusele tagada maksustamisel territoriaalsuse põhimõtte järgimine, mille kohaselt tuleb aktsiis tasuda tegeliku tarbimise riigis, ning vajadusele vältida asjaomase kauba topeltmaksustamist.

[4] Vt eelkõige direktiivi 2008/118 põhjendus 8.

[5] Direktiivi 2008/18 artikli 7 lõikes 2 on mõiste „tarbimisse lubamine“ määratletud järgmiselt: „a) aktsiisikauba väljumine, sealhulgas eeskirjadevastane väljumine, aktsiisi peatamise korra alt; b) aktsiisikauba valdamine väljaspool aktsiisi peatamise korda, kui aktsiisikaupa ei ole kohaldatava ühenduse ega siseriikliku õiguse kohaselt aktsiisiga maksustatud; c) aktsiisikauba tootmine, sealhulgas eeskirjadevastane tootmine, väljaspool aktsiisi peatamise korda; d) aktsiisikauba import, sealhulgas eeskirjadevastane import, välja arvatud juhul, kui aktsiisikauba suhtes kohaldatakse kohe pärast importi aktsiisi peatamise korda“.

32. Direktiivi 2008/118 artiklis 32 on sätestatud, et kui füüsiline isik on aktsiisikauba soetanud oma tarbeks ja selle kauba ise ühest liikmesriigist teise viinud, nõutakse aktsiis sisse ainult selles liikmesriigis, kus kaup soetati, ent sama direktiivi artiklites 33 ja 36 on artiklis 7 sätestatud üldreeglist ette nähtud erandid, mille kohaselt juba tarbimisse lubatud kauba aktsiis muutub sissenõutavaks tarbimisse lubamisest *hiljem*.

33. Direktiivi 2008/118 artiklis 33 on artikli 36 kohaldamist piiramata ette nähtud, et juhul kui ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud kaupa vallatakse kaubanduslikel eesmärkidel teises liikmesriigis seal tarnimiseks või kasutamiseks, muutub aktsiis sissenõutavaks kõnealuses teises liikmesriigis. Sellisel juhul vastutab aktsiisi tasumise eest kas isik, kes kaupa tarnib või kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup või kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse.

34. Selle direktiivi artikkel 36, mida on käesolevas kohtuasjas palutud tõlgendada, puudutab kaugmüüki, ning selles on ette nähtud, et ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud aktsiisikaup, mille on ostnud teises liikmesriigis asuv isik, kes ei ole volitatud laopidaja või registreeritud kaubasaaja ja kes ei teosta iseseisvalt majandustegevust, ning mis lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel, kuulub aktsiisiga maksustamisele sihtliikmesriigis. Sellisel juhul on aktsiisikohustuslaseks müüja.

35. Direktiivi 2008/118 artikkel 32 käesolevas asjas kohaldamisele ei kuulu. Kuigi on selge, et kõnealuse kauba ostnud füüsiline isik soetas selle oma tarbeks, on ühtlasi nimelt sama kindel, et ta ise ei vedanud seda kaupa Saksamaalt Soome.[6]

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kindlaks teha, kas selle alkohoolsete jookide saadetise puhul, mille Soome toll kinni pidas, toimus direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikele 1 vastav „kaugmüük“, mistõttu on B UG kohustatud tasuma aktsiisi ja trahvi, mis tulenevad Soome maksuhalduri 21. augustil 2020 tehtud maksuotsusest. Kui tegemist ei ole kaugmüügiga, on paratamatult tegemist sama direktiivi artikli 33 kohaldamisalasse kuuluva kaugostuga, mispuhul on kõnealuse aktsiisi tasumise kohustus B UG klientidel, mitte äriühingul endal.

37. Niisiis, kuidas tuleb tõlgendada väljendit „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“ ja eelkõige mida tuleb mõista müüja *kaudse* sekkumise all?

38. Direktiivi 2008/118 artikli 36 sõnastuses ei ole midagi, mis aitaks selles küsimuses selgust tuua, ning Euroopa Kohtult ei ole seni selle kohta seisukohta küsitud.

39. Tuleb siiski märkida, et 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsuses EMU Tabac jt (C-296/95, EU:C:1998:152) on Euroopa Kohus sõnastanud selle sätte tõlgendamise aluspõhimõtted.[7]

[6] Vt selle kohta 23. novembri 2006. aasta kohtuotsus Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

[7] Selles kohtuasjas küsiti Euroopa Kohtult, kuidas tõlgendada nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT 1992, L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179), artikli 10 lõiget 1, mitte direktiivi 2008/118 artikli 36 lõiget 1. Kuigi teisena nimetatud direktiiv, mis põhikohtuasjas on *ratione temporis* ainsana kohaldatav, tunnistati direktiiv 92/12 alates 1. aprillist 2010 kehtetuks ja asendati, on direktiivi 2008/118 artikli 36 lõike 1 ja direktiivi 92/12 artikli 10 lõike 1 sõnastusest näha, et need sätted sisuliselt ei erine. Sellest tuleb järeldada, et teisena mainitud sätet puudutav Euroopa Kohtu praktika on direktiivi 2008/118 artikli 36 lõike 1 suhtes endiselt kohaldatav. Vt selle kohta 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punkt 34).

40. Kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, oli tegemist faktilise olukorraga, kus Ühendkuningriigis asuv äriühing MLB võttis Ühendkuningriigis elavatelt füüsilistelt isikutelt vastu sigarettide ja tubaka tellimusi ja täitis neid. MLB ostis need kaubad Luksemburgis asuvalt sama kontserni äriühingult EMU ja korraldas vahendustasu eest eraõigusliku veoettevõtja vahendusel nende kaupade impordi Ühendkuningriiki füüsiliste isikute nimel ja kulul.

41. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et kirjeldatud olukord kujutab endast kaugmüüki, mitte aga soetamist füüsiliste isikute poolt, kuna esiteks esitati tellimused müüjale MLB (ja mitte tema esindatud füüsiliste isikute) algatusel ja vahetuskursi muutumisega seotud riski kandis nende asemel tema, ning teiseks kuulusid EMU ja MLB samasse majandusüksusesse.

42. Seda järeldust selgitab Euroopa Kohtu sõnul asjaolu, et direktiivi 92/12 artikli 10 lõige 2 „on koostatud nii, et see ei hõlma mitte ainult olukorda, kus müüja ise kaupa veab või lähetab, vaid ka palju laiemalt kõiki juhtusid, kus seda müüja nimel lähetatakse või veetakse“ ning et „selles sättes kasutatud sõnastus näitab selgelt, et ühenduse seadusandjat huvitab rohkem tehingute objektiivne olemus kui neile antud õiguslik vorm“. [8]

43. See tähendab korraga nii seda, et väljendile „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“ tuleb omistada lai ulatus, kui ka seda, et väljendi tõlgendus peab kajastama vaadeldava tehingu tegelikku majanduslikku sisu, jättes vormilised aspektid kõrvale. See tõdemus on siiski vaid lähtepunkt, millest eelotsusetaotluse esitanud kohtu palutud tõlgendustöö algab.

44. Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades soovitab tõlgendamisel kohaldada analoogia alusel kohtuotsust KrakVet Marek Batko. [9]

45. Selles kohtuotsuses sõnastas Euroopa Kohus käibemaksu valdkonnas oma seisukoha selle kohta, kuidas tõlgendada direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikega 1 analoogset õigusnormi, nimelt direktiivi 2006/112 artikli 33 lõiget 1. Selles artiklis oli sätestatud, et „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriigist lähetatud või veetud“ kaupade tarnekohana käsitatakse kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või vedamise lõpus, kui on täidetud teatavad tingimused.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud faktiline olukord oli selline, et kauba, mille ühes liikmesriigis asuv tarnija oli müünud teises liikmesriigis elavatele soetajatele, toimetas neile soetajatele kätte tarnija soovitatud äriühing, kellega soetajatel oli valikuvabadus asjaomase veoteenuse osutamiseks leping sõlmida. Kas seda kaupa tuli käsitada kaubana, mille on lähetanud või vedanud „tarnija või tema eest tegutsev isik“?

47. Tegeliku majandusliku ja kaubandusliku sisu arvestamine, mis on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium, tingib Euroopa Kohtu sõnul järelduse, et kaupa lähetatakse või veetakse tarnija eest tegutsedes siis, kui otsused selle kohta, kuidas need kaubad lähetatakse või veetakse, teeb tegelikult tarnija, mitte soetaja. Tarnijal peab seega olema „*ülekaalukas* roll kauba lähetamise või veo peamiste etappide algatamisel ja korraldamisel“. [10]

48. Järgmiseks nimetas Euroopa Kohus neli kriteeriumi, mille põhjal kontrollida, kas see on nii.

8 2. aprilli 1998. aasta kohtuotsus EMU Tabac jt (C-296/95, EU:C:1998:152, punktid 45 ja 46).

9 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus (C-276/18, edaspidi „kohtuotsus KrakVet“, EU:C:2020:485, punktid 61–63).

10 Kohtuotsus KrakVet, punkt 63 (kohtujuristi kursiiv).

49. Esiteks tuleb arvesse võtta, kui oluline on kauba soetajatele kätte toimetamine, arvestades asjaomase tarnija tegevusele iseloomulikke kaubandustavasid. Teiseks tuleb kindlaks teha, keda saab pidada isikuks, kes valib asjaomaste kaupade lähetamise või vedamise viisi. Kauba lähetamise või vedamisega tarnija eest on tegemist siis, kui soetajad üksnes nõustuvad tarnija valikutega, olenemata sellest, kas need puudutavad asjaomase kauba veoteenuse eest vastutava äriühingu määramist või kauba lähetamise või veo viisi. Sellise järelduse saab muu hulgas teha, tuginedes sellistele asjaoludele nagu see, kas tarnija soovitab kõnealuse veoteenuse jaoks piiratud valikut äriühinguid. Kolmandaks tuleb küsida, kas asjaomase kauba lähetamise ja tarnimisega seotud riski kannab tarnija või soetaja. Neljandaks tuleb hinnata nii selle kauba tarnimisega kui ka lähetamise või vedamisega seotud maksetingimusi. Kui nii kauba soetamist kui ka selle lähetamist ja vedu hõlmab üksainus finantstehing, on see kaudne tõend tarnija märkimisväärsest osalemisest nende kaupade kohaletoimetamises. [11]

50. Mina olen seisukohal, et selleks, et käesolevas kohtuasjas analoogia alusel kohtuotsuses KrakVet sõnastatud kriteeriume kohaldada, nagu soovitas komisjon oma kirjalikes seisukohtades, puuduvad vajalikud eeldused.

51. Kuigi ma nõustun kõhklemata lähtekohaga, et teiseseid aktsiisiõigusnorme ja vastavaid käibemaksunorme võib olla võimalik tõlgendada samamoodi, ei ole see praegusel juhul minu arvates põhjendatud, kui võtta arvesse direktiivi 2006/112 artikli 33 lõike 1 sisu selles redaktsioonis, mida analüüsiti kohtuotsuses KrakVet, ja direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikel 1 sisu. Kui teisena nimetatud artiklist tuleneb, et müüja kaudsest sekkumisest asjaomaste kaupade lähetamisesse või veosse piisab, et käsitada tehingut „kaugmüügina“, siis enne direktiivi 2006/112 muudatust, mis tehti sinna direktiivi (EL) 2017/2455 artikliga 2, ei olnud selline sekkumine tehingu kõnealuse artikli 33 lõike 1 tähenduses „ühendusesiseseks kaupade kaugmüügiks“ kvalifitseerimise vältimatu tingimus. [12]

52. Nagu Euroopa Kohus kohtuotsuses KrakVet märkis, ei saanud seda muudatust, mille kohaselt tuleb kaupa käsitada sellise kaubana, mis on „lähetatud või veetud tarnija poolt või tema eest“, isegi siis, kui tarnija sekkub kauba vedamisse või lähetamisse *kaudselt*, vastavas põhikohtuasjas siiski *ratione temporis* kohaldada. [13]

53. Järelikult ei saa kriteeriume, mille Euroopa Kohus selles kohtuotsuses sõnastas, käesolevas kohtuasjas kasutada, kuna need on mõeldud selleks, et tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 33 lõiget 1 *redaktsioonis, mis kehtis enne direktiiviga 2017/2455 tehtud muudatust*.

54. Seevastu sellest, kuidas on tõlgendatud direktiivi 2006/112 artikli 33 lõiget 1 *sellest muudatusest tulenevas redaktsioonis*, saab minu arvates analoogia alusel üht-teist direktiivi 2008/118 artikli 36 ulatuse piiritlemiseks kasutada.

[11] Kohtuotsus KrakVet, punktid 69–78.

[12] Nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiiv, 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).

[13] Kohtuotsus KrakVet, punktid 55 ja 56. Vt ka kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81, punkt 99), mille kohaselt oli direktiiviga 2017/2455 lisatud tekst „tõepoolest muudatus, ja […] see *ei* kajasta tõlgendust, mis oleks tulnud igal juhul senisele tekstile anda“.

55. Selle tõlgendusmaterjali hulgast tuleb arvesse võtta nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärust (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed,[14] artikli 5a esimest lõiku, mis lisati nimetatud rakendusmäärusse just selleks, et selgitada ja piiritleda kaudse sekkumise kriteeriumi käibemaksu kontekstis.[15]

56. Selles sättes on loetletud olukorrad, mil kaup loetakse tarnija poolt või tema nimel lähetatuks või veetuks, sealhulgas juhul, kui tarnija sekkub kaudselt kauba lähetamisse või vedamisse. Kolm esimest olukorda on need, kus i) tarnija lähetab või veab kauba allhanke korras kolmanda isiku kaudu, kes tarnib kauba kliendile; ii) kaupade lähetamise või veo korraldab kolmas isik, kuid tarnija vastutab kas täielikult või osaliselt kauba kättetoimetamise eest kliendile; ja iii) tarnija esitab arve ja võtab kliendilt veotasu ning kannab selle edasi kolmandale isikule, kes korraldab kauba lähetamise või veo. Neljas olukord, mis minu arvates on eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastamiseks eriti oluline, on see, kus „tarnija reklaamib kliendile mis tahes viisil kolmanda isiku kättetoimetamisteenuseid, loob kliendi ja kolmanda isiku vahel kontakti või esitab kolmandale isikule muul viisil teabe, mis on vajalik tarbijale kauba kättetoimetamiseks“.

57. Niiviisi lõimis liidu seadusandja sellesse määrusse käibemaksukomitee suunised selle kohta, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 33 kohaldamisel väljendit „tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt lähetatud või veetud“. Nagu selgub töödokumendist nr 855 käibemaksusätete kohaldamise kohta kaugmüügi suhtes,[16] anti need suunised Ühendkuningriigi ja Belgia maksuhalduri palvel, kes täheldasid, et teatud äriühingud on sisse seadnud äriskeemid kaubatarnete eraldamiseks veost ja kohaletoimetamisest, et hoiduda käibemaksu deklareerimisest ja tasumisest kauba sihtliikmesriigis. Selle komitee soovitatud tõlgendus kajastas vajadust võidelda *kuritarvituste*, täpsemalt tehingute vastu, mille tulemusel saadakse maksustamisel eelis nagu asjaomase kauba lähetamise liikmesriigi tõenäoliselt madalama aktsiisimäära kohaldamine või aktsiisi kohaldamata jätmine tehingu kaugmüügina kvalifitseerimise tõttu, ning mis on vastuolus asjakohaste sätete eesmärgiga vältida konkurentsimoonutusi, mis tekivad päritoluriigi põhimõtte kohaldamisel piiriülestele tehingutele.

58. Tänu sellele laiale tõlgendusele, mille ajend oli vajadus võidelda kuritarvituste vastu, ei ole selleks, et kauba lähetamist või vedu saaks tarnijale omistada, vaja enam nii suurt seotust kui varem. Teisisõnu piisab järeldamiseks, et kauba lähetaja või vedaja on kas tarnija või tema eest tegutsev isik, sellest, et ta reklaamib kliendile mis tahes viisil kolmandate isikute kättetoimetamisteenuseid, loob kliendi ja kolmanda isiku vahel kontakti või annab kolmandale isikule teavet, mida on vaja, et kaup tarbijale kätte toimetada.

59. Sama ulatus tuleks minu hinnangul omistada ka direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikes 1 kasutatud väljendile „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“.

60. Analoogia alusel tõlgendamist, mida ma soovitan, võimaldab asjaolu, et direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikes 1 on väljendatud *seesama maksustamisreegel*, mis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 33 lõikest 1 (kaugmüügi korral on müüja kohustatud aktsiisi tasuma kauba

[14] ELT 2011, L 77, lk 1.

[15] Vt nõukogu 21. novembri 2019. aasta rakendusmääruse (EL) 2019/2026, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 seoses kauba tarnimise või teenuste osutamisega, mis tehakse võimalikuks elektrooniliste liideste abil, ja erikordadega, mida kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes osutavad teenuseid mittemaksukohustuslastele, tegelevad kaupade kaugmüügiga ja teevad teatavaid omamaiseid kaubatarneid, põhjendus 4 (ELT 2019, L 313, lk 14).

[16] Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

sihtliikmesriigis), ning sellel on *sama sisu* kui direktiivi 2006/112 artikli 33 lõikel 1 direktiiviga 2017/2455 tehtud muudatuse järgses redaktsioonis. Lisaks kinnitab selle tõlgenduse õigsust asjaolu, et direktiivil 2008/118 on direktiiviga 2006/112 ühine eesmärk, nimelt võidelda kuritarvituste vastu, sest Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et nagu nähtub selle direktiivi artikli 11 esimesest lõigust ja artikli 39 lõike 3 esimesest lõigust ning põhjendusest 31, kuulub see võitlus koos võitlusega maksude vältimise ja neist kõrvalehoidmise vastu direktiivi 2008/118 eesmärkide hulka.[17]

61. Järelikult on direktiivi 2008/118 artikli 36 lõike 1 tähenduses kaudse sekkumisega muu hulgas tegemist siis, kui müüja *suunab* oma tegevusega ostjat asjaomase kauba lähetamise ja/või veo eest vastutava äriühingu valimisel. Sellisel juhul tuleb järeldada, et müüja on kohustatud kauba sihtliikmesriigis aktsiisi tasuma.

62. Käesoleval juhul selgub eelotsusetaotlusest, et B UG veebisait, kus alkohoolseid jooke Soomes asuvatele ostjatele müüdi, soovitab konkreetseid veoettevõtjaid. Lisaks annab see veebisait teavet veokulude kohta, mis ostjal neist äriühingutest üht konkreetset välja valides tekivad, ning seal on link iga sellise veoettevõtja veebisaidile, kuhu lingil klõpsates edastatakse kohe teave veetava kauba kohta, ilma et ostja peaks midagi enamat tegema.

63. Arvestades neid andmeid ning eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus ei selgu kontrollimisel teisiti, võib minu arvates asuda seisukohale, et direktiivi 2008/118 artikli 36 tähenduses vedas B UG kaudselt kõnealused alkohoolsed joogid Soome, mistõttu on selles liikmesriigis aktsiisikohustuslane tema.

64. Pealegi on see ainus tõlgendus, mis on kooskõlas tegeliku majandusliku ja kaubandusliku olukorraga, sest käesoleva juhtumi taolistel asjaoludel on võimalus, et kliendid valivad mõne muu veoettevõtja kui need, keda müüja oma veebisaidil soovitab, parimalgi juhul väike ja tegelikult suure tõenäosusega puhthüpoteetiline.

65. Kuna see tõlgendus eeldab paratamatult tehingu õigusliku vormi „eesriide kergitamist“, et vältida õiguste kuritarvitamist,[18] siis see, et ostja sõlmib müüja ja veoettevõtjaga kaks eraldi lepingut, ei puutu enesestki mõista asjasse siis, kui tuleb kindlaks teha, kas asjaomast kaupa tuleb pidada müüja poolt või tema nimel kaudselt lähetatud või veetud kaubaks.

66. Viimaks tuleb täpsustada, et argument, mille B UG esitas oma kirjalikes seisukohtades ja mis põhineb komisjoni ettepanekul direktiivi 2008/118 vastuvõtmise kohta,[19] ei sea mu järeldust kahtluse alla.

67. Täpsemalt märkis B UG, et aktsiisidirektiivi vastuvõtmise ettepaneku kohaselt „sätestatakse menetlused, mida tuleb kohaldada müügi suhtes, mida teostavad ettevõtjad, kes otse või kaudselt vastutavad aktsiisikauba veo eest teises liikmesriigis asuvatele füüsilistele isikutele“, kaugmüüki käsitlevas sättes. See sõnastus näitab tema väitel, et selleks, et direktiivi 2008/118 artikli 36 lõikes 1 sätestatud eeskiri oleks kohaldatav, tuleb müüjat pidada aktsiisikauba veo eest *vastutavaks*.

[17] Direktiivi 2008/118 kohta vt eelkõige 21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika). Direktiivi 2006/112 kohta vt 7. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

[18] Vt selle kohta kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas EMU Tabac jt (C-296/95, EU:C:1997:203, punkt 88).

[19] Ettepanek: nõukogu direktiiv, mis käsitleb aktsiisimaksu üldist korda (KOM/2008/0078 (lõplik)).

68. Tegelikult saab sellist sõnastust minu arvates seletada puhtalt liidu seadusandja sooviga tõsta rohkem esile üht nüanssi, mis eristab kaugmüüki kaugostust, nagu ilmneb direktiivi 2008/118 vastuvõtmisega päädinud seadusandlikus menetluses avaldatud aruandest,[20] ja mitte sooviga seada artikli 36 lõike 1 kohaldamine sõltuvusse müüja vastutuse vormist, täpsemalt tsiviilvastutuse olemasolust.

69. Eeltoodut arvestades tuleb direktiivi 2008/118 artikli 36 lõiget 1 minu hinnangul tõlgendada nii, et aktsiisikaupa tuleb käsitada kaubana, mida „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“, millega kaasneb tema kohustus tasuda aktsiis selles teises liikmesriigis, muu hulgas siis, kui müüja suunab oma tegevusega ostjat asjaomase kauba veo eest vastutava äriühingu valimisel, mis on aga asjaolu, mida tuleb kontrollida liikmesriigi kohtul. Sealjuures on muu hulgas oluline, et müüja veebisaidil soovitatakse üht või mitut konkreetset veoettevõtjat ja antakse teavet, kui suured veokulud ostjal neist äriühingutest üht konkreetset välja valides tekivad ning seal on link iga sellise veoettevõtja veebisaidile, kuhu lingil klõpsates edastatakse kohe teave veetava kauba kohta, ilma et ostja peaks midagi enamat tegema. Seevastu asjaolu, et ostja sõlmib kaks eraldi lepingut – müüja ja veoettevõtjaga –, ei ole hinnangu andmisel oluline.

Ettepanek

70. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Helsingin hallinto-oikeuse (Helsingi halduskohus, Soome) eelotsuse küsimustele järgmiselt.

Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 36 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

aktsiisikaupa tuleb käsitada kaubana, mida „lähetatakse või veetakse teise liikmesriiki otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel“, millega kaasneb tema kohustus tasuda aktsiis selles teises liikmesriigis, muu hulgas siis, kui müüja suunab oma tegevusega ostjat asjaomase kauba lähetamise ja/või veo eest vastutava äriühingu valimisel, mida tuleb aga kontrollida liikmesriigi kohtul, võttes arvesse kõiki põhikohtuasja asjaolusid.

[20] Komisjoni aruanne Euroopa Parlamendile, nõukogule ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele direktiivi 92/12/EMÜ artiklite 7 kuni 10 kohaldamise kohta (esitatud direktiivi 92/12/EMÜ artikli 27 alusel) (KOM/2004/0227 (lõplik)).