

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 10. novembril 2005¹

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas asjas tuleb vastata nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas² (edaspidi „kuues direktiiv“) tõlgendamise ja seotud küsimustele, mis puudutavad niinimetatud aheltingute maksustamist. Selliste tehingute puhul sõlmivad kahe või enama liikmesriigi mitu ettevõtjat üksteise järel ostu-müügi- ja müügi- ja sama kauba kohta, mis seejärel täidetakse kaupade üheainsa liikumisega esimeselt tarnijalt lõpptarbijale.

tunnustamist. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on lubatud maksustatavate riigisiseste kaubatarnete, mitte aga maksust vabastatud ühendusesiseste (piiriüleste) kaubatarnete puhul. Maksuhaldur on arvamusel, et menetlusosalised on kaubatarnet lõpptarbijale käsitlenud ekslikult maksustatava riigisisese kaubatarvena.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

2. Verwaltungsgerichtshofis (Austria) pooleliolevas põhikohtuasjas taotleb aheltingu lõpptarbija maksuhaldurilt vahetarnijale tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise

3. Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine, kusjuures artikli 4 lõigete 1 ja 2 kohaselt on maksukohustuslane tarnet teostav iseseisev ettevõtja.

1 — Algkeel: saksa.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

4. Maksustatavate tehingute koha suhtes sätestab kuuenda direktiivi artikkel 8 järgmist:

ning edasiste tarnete kohana käsitada riiki, kuhu kaup imporditakse.”

„1. Kaubatarne koht on:

- a) kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tarnesaaja või kolmas isik: koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale [...];

5. Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ³ lisati kuuendasse direktiivi jaotis XVIa pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord”, mis sisaldab artikleid 28a–28m. Need sätted on endiselt otsustava tähtsusega, kuna liikmesriikide ettevõtjate vahelise kaubavahetuse maksustamine on siiani veel lõplikult reguleerimata.

- b) kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta: kauba asukoht tarnimise ajal.

6. Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

[...]

2. Erandina lõike 1 punktist a võib juhul, kui kaubasaadetise või kaubaveo lähtekoht ei asu riigis, kuhu see kaup imporditakse, importija tarnekohana artikli 21 lõike 2 tähenduses

- a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb [või] mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksuko-

3 — EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

hustuslane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ettenähtud protseduure.

2. Ilma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, loetakse artikli 28a lõike 1 punktis a nimetatud ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastab käibemaksukohustuse registrinumbriga, mille alusel kauba omandaja kauba omandas, kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt.

[...]

[...]”

3. Ühendusesisene kauba omandamine — õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalselt vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.” [Mõiste „kauba omandamine” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kauba soetamine”.]

8. Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt on kahe liikmesriigi vahelised ühendusesisesed kaubatarned maksust vabastatud. Artikkel on sõnastatud järgmiselt:

7. Kuuenda direktiivi artikli 28b A osa sätestab tehingute koha. Artikkel on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

„1. Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel.

a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumil.

riumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

dale isikule üle õiguse käsutada kaupa enda nimel. Kauba käsutamise õiguse võib üle anda ettevõtja ise või tema poolt volitatud isik.

[...]"

[...]

B. Siseriiklik õigus

9. Põhikohtuasjas kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid on sätestatud 1994. aasta Umsatzsteuergesetz'is (Austria käibemaksuseadus, edaspidi „1994. aasta UStG“) enne 2000. aasta Steuerreformgesetz'i⁴ (Austria maksureformiseadus) vastuvõtmist kehtinud redaktsioonis.

10. 1994. aasta UStG § 3 lõiked 1, 7 ja 8 sätestavad:

„1. Tarned on tehingud, millega ettevõtja annab ostjale või ostja korraldusel kolman-

7. Tarne teostatakse kohas, kus kaup asub ajal, mil selle käsutamise õigus üle antakse.

8. Kui kaupa veetakse või lähetatakse ostjale või tema korraldusel kolmandale isikule kaubatarne raames, loetakse tarne teostatuks veo alustamisega või kauba üleandmisega ekspediitorile, vedajale või prahtijale. Kauba lähetamisega on tegemist siis, kui ettevõtja laseb vedajal või prahtijal vedada kauba kolmandale isikule või tagab sellise vedamise ekspediitori kaudu.”

11. Vastavalt Austria seadusandja selgitustele on 1994. aasta UStG § 3 lõiget 8 muudetud 2000. aasta Steuerreformgesetz'iga, et kohandada nimetatud sätet kuuenda

4 — Bundesgesetzblatt (BGBl.) I 106/1999.

direktiivi artikli 8 lõike 1 punktiga a, ning see on nüüd sõnastatud järgmiselt:

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

„Kui kaupa veab või lähetab kaubarne raames tarnija või ostja, on tarne toimumise kohaks kauba ostjale või tema korraldusel kolmandale isikule veo või lähetamise alguse koht. Kauba lähetamisega on tegemist siis, kui vedaja või prahtija on kauba kohale vedanud või kui selline vedu on toimunud ekspediitori kaudu. Lähetamise alguseks loetakse ekspediitorile, vedajale või prahtijale kauba üleandmise hetke.”

12. 1994. aasta UStG § 12, mida kohaldatakse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korral, sätestab:

„1) Ettevõtja võib maha arvata järgmised tasutud sisendkäibemaksu summad:

1. maksu, mida teised ettevõtjad on eraldi märkinud arvele (§ 11), mis esitati talle kaubarnete või muude tema ettevõtte jaoks Austrias teostatud tehingute eest [...]”.

13. Austrias asuv äriühing K GmbH (edaspidi „K”) müüs 1996. ja 1997. aastal põhi-kohtuasja hagejale, samuti Austrias asuvalle EMAG Handel Eder OHG-le aastalepingute alusel iga kuu teatud koguse rafineeritud pehmet pliid „franko Arnoldstein, EÜ tollimaks tasutud, maksud tasutud, veoautoga”. K oli rafineeritud pehme plii omakorda ostnud Itaalias ja Madalmaades asuvatelt äriühingutelt. Kaup asus Rotterdami ja/või Trieste tolliladudes. Seal toimetas K poolt volitatud ekspediitor kauba kas EMAG territooriumil asuvasse sihtkohta või EMAG klientidele. K saatis EMAG-le kaubarnete eest arve, millele oli lisatud 20% käibemaksu. Ent pädev Finanzamt (maksuamet) ei lubanud EMAG-l nimetatud maksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Finanzamti arvates ei olnud K-l alust lisada EMAG-le esitatud arvele käibemaksu, kuna kauba vedu Itaaliast ja/või Madalmaadest EMAG-le tuleb käsitada maksust vabastatud ühendusesisese tarnena.

14. EMAG väidab seevastu, et ekspediitori teostatud tarne Madalmaadest ja/või Itaaliast Austriasse toimus ainuüksi K korraldusel. Seega on üksnes K ja tema tarnija vahelise tehingu puhul tegemist kaubarnega teisest liikmesriigist. Järgneva kaubarne puhul,

mida K teostas EMAG-le, on seevastu tegemist maksustatava riigisisese kaubatar- nega, mille puhul on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata.

või vedamine, on otsustav ka siis, kui mitu ettevõtjat lepivad kokku sama kaupa puudutavas tarnetehingus ning kui erinevaid tarnetehinguid tehakse kaupade üheainsa liikumisega?

15. Kärnteni Finanzlandesdirektion jättis EMAG edasikaebuse põhjendamatusesse tõttu rahuldamata. Ta leiab, et 1994. aasta UStG § 3 lõike 8 kohaselt oli maksust vabastatud ühendusesiseste kaubatarnete koht Madal- maad ja/või Itaalia, kuna kaup anti vedajale üle Rotterdamis ja/või Triestes ning vedaja transportis selle EMAG Austrias asuvale territooriumile.

2. Kas erinevaid tarneid võib käsitleda maksust vabastatud ühendusesiseste tarnetena siis, kui erinevad ettevõtjad lepivad kokku sama kaupa puudutavas tarnetehingus ja kui neid erinevaid tarnetehinguid tehakse kaupade ühe- ainsa liikumisega?

16. Kõnealune Kärnteni Finanzlandesdirek- tion otsus on Austria Verwaltungsgerichts- hofis poolelioleva menetluse esemeks. Ver- waltungsgerichtshof esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas sellisel juhul mõistetakse teise tarne alguskohana kauba tegelikku lähtekohta või kohta, kus lõpeb esi- mene kaubarne?

„1. Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumu- leeruvate käibemaksudega seotud liik- mesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 8 lõike 1 punkti a esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et koht, kust algab kauba lähetamine

4. Kas esimesele, teisele ja kolmandale küsimusele vastamiseks on oluline teada, kellel oli kauba käsutusõigus kaupade liikumise ajal?”

IV. Poolte argumentid

17. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid EMAG, Austria valitsus, Ühendkuningriigi valitsus, Itaalia valitsus ning komisjon kirjalikke märkusi. Kõik menetlusosalised on arvamisel, et aheltehingute puhul võib maksust vabastatud ühendusesisese tarnena käsitleda üksnes ühte kaubatarnet. Samuti valitseb lõppkokkuvõttes üksmeel selles, et käesoleval juhul on Madalmaade või Itaalia tarnijate ja K vahelise tehingu puhul tegemist ühendusesisese kaubatarnega kuuenda direktiivi tähenduses, seega ei tule ühendusesisene kaubatarne EMAG puhul enam kõne alla.

18. Menetlusosalised on siiski erinevatel seisukohtadel eelotsuse küsimustele abstraktse vastamise suhtes. EMAG ning Suurbritannia valitsus leiavad, et aheltehingute puhul peab maksust vabastatud ühendusesisese tarnena käsitlema alati esimest tarnet, Austria valitsus ja Itaalia valitsus ning komisjon on aga arvamisel, et selles osas, milliseid tarneid tuleb konkreetsel juhul käsitleda maksust vabastatud ühendusesiseste tarnetena, on otsustavad konkreetse juhtumi asjaolud.

V. Õiguslik hinnang

A. Esialgsed märkused liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise kohta

19. Käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine riigi territooriumil (kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1). Kauba puhul, mis tarnitakse kolmandatest riikidest ühenduses asuvale ostjale, ei ole maksustatavaks teokoosseisuks mitte kauba tarnimine, vaid kauba import ühenduse territooriumile (kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 2 ja artikkel 7).

20. Seoses piiriülese ühendusesisese kaubandusega sätestati direktiivi 91/680 XVIa jaotisega liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord, mis põhineb uue maksustatava teokoosseisu kehtestamisel, milleks on kauba ühendusesisene soetamine. Kõnealuste, käesoleval ajal ikka veel kehtivate sätete paremaks mõistmiseks antakse järgnevalt lühike tagasivaade.

21. Enne kauba ühendusesisese soetamise kehtestamist maksustati piiriülesed kaubatarne ühenduses samamoodi nagu muu rahvusvaheline kaubandus. Kaubatarne maksustati üldise korra kohaselt kaubatarne kohas, nagu see on määratletud kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis a, seega

kauba lähetamise kohas, kuid kauba ekspordi puhul kehtis maksuvabastus. Seega jäi käibemaksu importimisel sihtliikmesriiki. Importikäibemaksu sissenõudmiseks oli vajalik piirikontrolli teostamine.

22. Siseturu kujundamise käigus tuli maksustamise selline vorm ja seega ka liikmesriikidevaheliste tehingute maksukontroll sisepiiridel kaotada.⁵ Reform ei laiendanud siiski riigisiseste kaubatarnete suhtes kehtivaid sätteid liikmesriikidevahelisele kaubandusele. Vastasel korral oleks see tähendanud seda, et erinevalt endisest olukorrast ei koguks käibemaksu mitte kauba lähetamise või vedamise sihtliikmesriik, vaid lähetamise või vedamise lähteliikmesriik. Liikmesriigi territooriumil toimuv kaubanduses maksustatakse käibemaksuga nimelt kauba tarnimine (kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1). Maksustatavate tehingute kohaks on siin koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale (kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt a).

23. Üleminekukorra kohaselt peab liikmesriikide senine pädevus maksustamisel jääma puutumata. Käibemaks kui tarbimismaks

kuulub ka edaspidi maksmisele liikmesriigis, kus toimub tarnitava kauba lõpptarbimine. Selle tagamiseks kehtestati direktiiviga 91/680 liikmesriikidevahelise kaubanduse jaoks uus maksustatav teokoosseis, milleks on kauba ühendusesisene soetamine (direktiivi artikli 28a lõike 1 punkt a). Sellisel juhul maksustatakse käibemaksuga niisiis kauba vastuvõtmine kauba soetaja poolt kauba lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis. Kõnealuse maksustatava teokoosseisuga asendati senine kauba impordi maksustamine.

24. Nagu märkis kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer juba oma ettepanekus kohtuasjas Lipjes, peab liikmesriikide sõltumatus maksude kehtestamisel olema topeltmaksustamise vältimiseks koordineeritud viisil, et mis tahes ühendusesisese tehingu puhul, mille suhtes ühe liikmesriigi pädevus lõppeb, algab teise pädevus.⁶

25. Kuna kehtiva üleminekukorra raames maksustatakse kauba ühendusesisene soetamine kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis, tuleb vastav ühendusesisene kaubatarne kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastada (kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkt a). Kui kauba impordi maksustamine on asendatud kauba ühendu-

5 — Vt direktiivi 91/680 teine põhjendus.

6 — Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 13. jaanuari 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-68/03: Staatssecretaris van Financiën vs. D. Lipjes (EKL 2004, lk I-5879, punkt 35).

sisisese soetamisega, siis kauba maksuvabastus eksordil asendatakse ühendusesisese kaubarne maksuvabastusega.

nenä, arvab maksuhaldur teise kaubarne hulka ka K korraldusel tegelikult toimunud kauba lähetamise Madalmaadest või Itaaliast.

B. *Teine eelotsuse küsimus*

26. Kaks esimest eelotsuse küsimust on omavahel tihedalt seotud. Seejuures on teine küsimus põhjapanevam ja seetõttu tuleb sellele vastata esimesena. Teise küsimuse ulatust on võimalik hoomata üksnes siis, kui meenutada, kuidas soovib aheltepingu etappe kvalifitseerida Austria maksuhaldur.

27. Maksuhaldur käsitleb mõlemat kaubarne, millest ahelteping koosneb, maksust vabastatud ühendusesiseste tarnetena. Esimene maksust vabastatud ühendusesisene tarne on tehing Madalmaades ja/või Itaalias asuvate äriühingute ja Austrias asuva K vahel, teine maksust vabastatud ühendusesisene tarne on tehing Austrias asuva K ja samuti Austrias asuva EMAG vahel. Need kaks õiguslikult eraldiseisvat tarneteingut tehti kaupade üheainsa liikumisega Madalmaadest ja/või Itaaliast Austriasse. Et käsitleda ka mõlema Austrias asuva äriühingu, K ja EMAG vahelist tehingut maksust vabastatud ühendusesisese, st piiriülese kaubar-

28. Seda arvesse võttes küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teise küsimusega, kas aheltepingu puhul on tegemist kahe maksust vabastatud ühendusesisese tarnega, kuigi kaupu transporditi ainult üks kord.

29. Aheltepingu etappide maksuhalduri poolt kirjeldatud liigitamine ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi XVIa jaotises ette nähtud ühendusesiseste kaubarne maksustamist käsitleva üleminekukorra eesmärkidega. Üleminekukorra eesmärk on liikmesriikide pädevuse koordineerimine ühendusesiseste tarneteingute maksustamisel. Piiriüleised kaubarne kuuluvad maksustamisele ainult üks kord ja nimelt — erandina riigisiseseid kaubarneid käsitlevatest sätetest — kauba lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis.

30. Kõnealust eesmärki saab saavutada üksnes juhul, kui sellises olukorras nagu põhi-kohtuasjas käsitletakse maksust vabastatud ühendusesisese tarnena üksnes ühte kaubarne, ja nimelt seda, mille tulemus on

ühendusesisene soetamine. Kõik eelnevad ja järgnevad tarnetehingud on seevastu riigisisesed kaubatarne, mis kuuluvad üldise korra kohaselt maksustamisele selles liikmesriigis, kus nimetatud tarned teostati.

sid sellest vastuolulised tagajärjed, mida näitab järgnev mõttekäik. Sellekohaselt oleks kõigepealt tegemist maksust vabastatud ühendusesisese kaubatarnega Madalmaade ja/või Itaalia tarnijalt K-le. Sellele vastaks kauba maksustatav ühendusesisene soetamine K poolt Austrias. Selle tehingu kohaks loetakse vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõikele 1 koht, kus kaup asub soetajale lähetamise või veo lõppemisel.

31. Piiriüleste kaubatarne puhul on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktis a nimetatud maksust vabastatud ühendusesisene tarne vastavuses kauba ühendusesisese maksustatava soetamisega. Kui tarnetehingud on tehtud kaupade üheainsa liikumisega üle liikmesriigi piiri, saab tegemist olla ainult ühe maksust vabastatud kaubatarnega ühel pool ja ühe maksustatava soetamisega teisel pool. See tagab maksustamisel asjaomaste liikmesriikide pädevuse koordineerimise — kuuenda direktiivi XVIa jaotises ette nähtud üleminekukorra eesmärgi — laitmatu funktsioneerimise ja välistab ühendusesiseste kaubarne topeltnmaksustamise või maksustamata jätmise (maksustamise neutraalsus). Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus osaleb mitu isikut, kes tulevad soetajana kõne alla, tuleb seega liikmesriikide maksustamist puudutava pädevuse piiritlemiseks kvalifitseerida kauba piiriülene liikumine üheks tarnimiseks või soetamiseks.

33. Et käsitleda K poolt EMAG-le teostatud tarnet samuti maksust vabastatud ühendusesisese kaubatarne, peaks selle kaubatarne koht olema tingimata muus liikmesriigis kui Austria. Siinkohal tuleksid kõne alla üksnes Madalmaad ja/või Itaalia. Selles tarneahelas tarniks K seega sama kauba veel kord Madalmaadest ja/või Itaaliast Austriasse, kuigi ta oli selle juba eelnevalt Austrias kuuenda direktiivi tähenduses ühendusesiselt soetanud.

32. Kui oletada sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, et tegemist on kahe maksust vabastatud ühendusesisese tarne, tulenek-

34. Selline konstrueeritud teine ühendusesisene kaubarne tooks lõpuks veel kord kaasa kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a kohase maksustatava ühendusesisese soetamise EMAG poolt Austrias. Veo-

toimingu fiktiivne kahekordistamine ei ole seega üksnes kunstlik, vaid toob kaasa ka topeltmaksustamise, kui sama kauba osas toimub maksustatav ühendusesisene soetamine Austrias kaks korda.

35. Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et kui erinevad ettevõtjad lepivad kokku sama kaupa puudutavas tarnetehingus ja kui neid erinevaid tarnetehinguid tehakse kaupade üheainsa liikumisega, saab üksnes ühte nendest tarnetest käsitleda maksust vabastatud ühendusesisese tarnena; ühendusesisene tarne on seejuures see kaubarne, mis on vastavuses kauba ühendusesisese soetamisega kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a tähenduses.

C. Esimene eelotsuse küsimus

36. Esimese eelotsuse küsimuse eesmärk on määrata kindlaks mõlema kaubarne toimumise koht kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a kohaselt. Põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes tuleb seda küsimust mõista kitsendavalt, nii et see käib üksnes kahe liikmesriigi ettevõtjate vahelise aheltehinngu kohta.

37. Maksuhalduri loogikat järgides tuleks kaubarne kohaks lugeda kauba tegeliku lähetamise koht Madalmaades ja Itaalias. Tema arvates toob see kaasa selle, et mõlemad kaubarneed kujutavad endast maksust vabastatud ühendusesiseseid tarneid. See järeldus peaks lõpuks tulenema ka kuuenda direktiivi artikli 8 tõlgendusest.

38. Nagu selgub teisele küsimusele antud vastusest, on kaupade sellist liiki piiriülese liikumise puhul tegemist üksnes üheainsa maksust vabastatud ühendusesisese tarnega. Esimesele küsimusele vastamise jaoks tähendab see seda, et koht, kust algab kauba lähetamine või vedamine kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tähenduses, ei ole tarnetehingute hindamisel otsustav, juhul kui mitu ettevõtjat lepivad kokku sama kaupa puudutavas tarnetehingus ning kui erinevaid tarnetehinguid tehakse kaupade üheainsa piiriülese liikumisega.

39. Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a sõnastuse kohaselt saaks nii Madalmaade ja/või Itaalia tarnijate ja K vaheliste lepingusuhete kui ka K ja EMAG vaheliste lepingusuhete puhul käsitleda kaubarne kohana Madalmaid ja/või Itaaliat. Kauba

tegelik asukoht selle lähetamise või veo alguses oli tõepoolest neis liikmesriikides. See vaatenurk ei oleks siiski kooskõlas kuuenda direktiivi XVIa jaotise sätetega, mis käsitlevad kauba ühendusesisest soetamist.

40. Sellekohaselt ei ole maksust vabastatud ühendusesisese tarne kindlaksmääramisel otsustava tähtsusega kauba tegelik asukoht ajal, mil algas selle lähetamine või vedu, ja mida loetakse seega kaubatarne kohaks kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tähenduses. Otsustava tähtsusega on pigem see, milline kaubatarne toob kaasa kauba ühendusesisese soetamise kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a tähenduses. Selle kaubatarne puhul on tegemist maksust vabastatud ühendusesisese tarnega.

41. Tarnetehingud, mida tehakse tarneahelas enne kauba ühendusesisest soetamist ja selle järgselt, on seevastu riigisisised kaubatarned kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis või sihtliikmesriigis, mille tarnekoht tuleb kindlaks määrata vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 8.

42. Vastavalt sellele on Euroopa Kohus kohtuasjas Lipjes⁷ tehtud otsuses sedasta-

nud, et kauba ühendusesisene soetamine kujutab endast otsustava tähtsusega ühendusesisest tehingut. Kaupade ühendusesisese soetamise koht on reguleeritud kuuenda direktiivi artikli 28b A ja B osas, kus nähakse ette erand sama direktiivi artikli 8 üldsätetest, mis reguleerivad kaupade tarnet liikmesriigis.

43. Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et koht, kust algab kauba lähetamine kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tähenduses, ei ole otsustava tähtsusega, et hinnata, kas käesolevat liiki aheltingu raames teostatavat kaubatarnet võib käsitleda maksust vabastatud ühendusesisese tarnena.

D. Kolmas eelotsuse küsimus

44. Kolmas küsimus on esitatud üksnes juhuks, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav. Esimesele küsimusele antud vastusest selgub, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a ei saa tõlgendada nii, et piiriülese

⁷ — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 25.

aheltehingu erinevaid tarneid saab kvalifitseerida ühendusesisesteks tarneteks üksnes kaubatarne tegeliku koha alusel selle sätte tähenduses.

45. See sedastus ei muuda kolmandale küsimusele vastamist põhikohtuasja seisukohast siiski ülearuseks. Kuuenda direktiivi artikkel 8 on põhimõtteliselt kohaldatav riigisiseste kaubatarnete suhtes, mis tehti enne ühendusesisest kaubatarnet või selle järgselt.

46. Kaubatarnete puhul, mis tehti enne kauba ühendusesisest soetamist üksnes kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis, ei kehti kuuenda direktiivi artikli 8 kohaldamisel erandid.

47. Teistsugune olukord valitseb seevastu riigisisese kaubatarne puhul, mis järgneb kauba ühendusesisesele soetamisele. Kui kauba tarnib isik, kes on kauba ühendusesiselt soetanud (käesoleval juhul K) kolmandale isikule samas liikmesriigis (käesoleval juhul EMAG-le), ei saa kaubatarne kohaks erandina kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktist a lugeda kohta, kus kaup asub tegelikult ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale (käesoleval juhul Madalmaad ja/või Itaalia).

48. Pigem tuleb siinkohal arvesse võtta asjaolu, et kaup soetati ühendusesiselt juba kauba lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis (käesoleval juhul Austrias). Sellekohaselt tuleb ka kauba ühendusesisesele soetamisele järgneva kaubatarne kohana käsitleda kauba lähetamise või vedamise sihtliikmesriiki.

49. Selle järelduseni saab jõuda kahte teed pidi. Esiteks võib kauba ühendusesisesele soetamisele järgnevat riigisisest kaubatarnet käsitleda kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis b sätestatud juhtumina (kaup, mida ei lähetata ega veeta). See on asjakohane, kuna piiriülene vedu on juba arvatud eelnenud ühendusesisese kaubatarne juurde ja seda ei saa arvata järgneva kaubatarne juurde.

50. Teiseks oleks analoogiliselt kohaldatav kuuenda direktiivi artikli 8 lõige 2. Kõnealune sätte puudutab erinormi kaubatarne koha kindlaksmääramiseks juhul, kui kaup lähetatakse importija korraldusel kolmandast riigist ühenduse territooriumile. Sellisel juhul ei ole kaubatarne koht kauba tegeliku lähetamise koht kolmandasse riiki, vaid liikmesriik, kuhu see kaup imporditakse. Kuna kauba import on asendatud kauba ühendusesisese soetamisega, tundub ka see lahendus lubatav.

51. Kuna mõlemad teed viivad lõpuks sel-
leni, et kaubatarne kohaks loetakse see
liikmesriik, kus toimus kauba eelnenud
ühendusesisene soetamine, langeb ära vaja-
dus otsustada, kumba teed eelistada.

52. Seega tuleb kolmandale küsimusele vas-
tata, et käesolevat liiki aheltehingu raames ei
käsitleta kauba ühendusesisesele soetamisele
järgneva kaubatarne kohana kauba läheta-
mise või veo tegelikku lähtekohta. Kauba-
tarne kohaks loetakse pigem see liikmesriik,
kus toimus kauba ühendusesisene soetamine.

E. Neljas eelotsuse küsimus

53. Neljandas küsimuses, mis on esitatud
sõltumata esimesele kuni kolmandale küsi-
musele antavatest vastustest, küsib Verwal-
tungsgerichtshof, kas esimesele, teisele ja
kolmandale küsimusele vastamiseks on olu-
line teada, kellel oli kauba käsutusõigus
kaupade liikumise ajal.

54. Nagu eespool sedastatud, käsitletakse
käesolevat liiki aheltehingu raames maksust
vabastatud ühendusesisese tarnena seda kau-
batarnet, mis toob vahetult kaasa kauba
ühendusesisese soetamise.

55. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a
lõikele 3 on kauba ühendusesisene soetamine
õiguse omandamine käsutada omanikuna
materiaalset vallasvara, mille müüja või
kauba soetaja või ühe neist nimel tegutsev
isik lähetab või veab kaupa soetavale isikule
muusse liikmesriiki kui see, kust kaup
lähetatakse või veetakse.

56. Kuna siinkohal omab olulist tähtsust
tegelik element, nimelt käsutusõiguse oman-
damine, langeb ära skemaatilise lahenduse
võimalus. Nii ei ole alati otsustava tähtsusega
esimene tarnetehing või viimane tarnetehing.
Pigem tuleb arvesse võtta konkreetse juh-
tumi asjaolusid.

57. „Materiaalse vara omanikuna käsutamise
õiguse üleminek” on ka kuuenda direktiivi
artikli 5 lõikes 1 sisalduva kaubatarne mõiste
määratluse keskne element. Selle kohta on
Euroopa Kohus otsuses Shipping ja Forward-
ing Enterprise Safe juba sedastanud, et

tegemist ei pea olema omandi üleminekuga siseriikliku õiguse kohaselt.⁸ Pigem piisab soetaja õigusest materiaalselt vara omanikuna käsutada. Need sedastused kehtivad analoogiliselt kauba ühendusesisese soetamise mõiste määratluse kohta.

58. Omanikuna käsutamise õigust iseloomustab õigus asjaga oma äranägemisel ümber käia, eelkõige seda käsutada ja võõrandada.

59. Kauba ühendusesisese soetamise oluliseks elemendiks omanikuna käsutamise õiguse kõrval on kauba piiriülene liikumine. Seetõttu tuleb omistada erilist tähtsust kauba lähetamisele või kauba lähetamise korralduse andmisele. Isik, kes annab kauba lähetamise korralduse, otsustab põhimõtteliselt selle üle, kus kaup mingil ajahetkel asub. Kui ta kaasab kauba lähetamise kolmandaid isikuid, kuulub kauba käsutamise õigus siiski viimati nimetatud isikutele korralduse andjale. Kauba asukohta käsitlev säte, mis on kauba ühendusesisese soetamise osas õigustloov, on kauba omanikuna käsutamise õiguse väljenduseks.

60. Järelikult on juhul, kui puuduvad muud pidepunktid,⁹ kauba ühendusesisese soetamise korraldajaks isik, kes annab kauba lähetamise korralduse ja kellel on seega vahetu või kaudne õigus käsutada kaupa selle vedamisel üle piiri. Järgmiseks tingimuseks on seejuures, et kauba lähetamise korralduse andnud ettevõtja registreeritud asukoht ei ole kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis ja ta ei oma kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuse registrinumbrit.

61. Seose loomine veo eest vastutamisega on kohane ka seetõttu, et isik, kes annab kauba lähetamise korralduse ja kellel on veo ajal kauba käsutusõigus, on kõigist tarneahelas osalevatest ettevõtjatest kõige paremini informeeritud kauba lähte- ja sihtkohast. Piiriülese tarnetehingu raames langeb sellele ettevõtjale eriline vastutus piiriülese tehingu korrektse maksustamise eest.

62. Kauba lähetamise korralduse andmise kriteeriumist ei saa erandina lähtuda juhul, kui kaup lähetatakse tarneahela esimese tarnija (käesoleval juhul K tarnija Madalmaal-

8 — 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping ja Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285, punktid 7 ja 8). Vt ka 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland (EKL 2003, lk I-1317, punkt 32).

9 — See oleks mõeldav nt juhul, kui lepingupooled ei määra maksukohustuslaseks seda osalist, kes andis kauba lähetamise korralduse. Nii võiksid K ja EMAG kokku leppida, et kauba ühendusesisese soetamise maksukohustuslane Austrias on EMAG. Analoogilisi kokkuleppeid mainitakse nt sõnaselgelt kuuenda direktiivi artikli 28c E osa lõike 3 viiendas taandes (nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224) muudetud redaktsioonis) niinimetatud kolmnurktingute raames. (Vt lähemalt kolmnurktingute kohta allpool punkt 65 jj.)

des ja/või Itaalias) enda poolt või tema korraldusel. On ilmselge, et tarnija/võõrandaja ei saa olla samaaegselt soetaja. Esimene tarnija ei omanda kauba lähetamise korralduse andmisega kauba (uut) omanikuna käsutamise õigust, vaid teostab üksnes oma juba olemasolevat õigust.

63. Sellisel juhul võib kauba ühendusesiselt soetada ainult järgmine ostja. Tõhusa maksustamise tagamiseks tuleb sellisel juhul kauba ühendusesisese soetamise maksukohustuslasena käsitleda esimese tarnija vahetatut ostjat, seda ka juhul, kui kaupa ei lähetata tegelikult temale, vaid tarneahela lõpptarbijale.

64. Üksnes esimene tarnija on juba kauba lähetamise korralduse andmise tõttu nimelt teadlik sellest, et tegemist on maksust vabastatud ühendusesisese tarnega. Seetõttu ei lisa ta sellele viidates oma ostja (käesoleval juhul K) arvele käibemaksu, millest tuleneb kõnealuse esimese tarnija jaoks paratamatult kohustus tasuda ühendusesiselt soetatud kaubalt maksu. Kõigil järgnevatel tarnetehingute etappidel saab seevastu ilma problee-

mideta lisada arvele käibemaksu ja kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

65. Et esitatud lahendus on kooskõlas kuuenda direktiivi XVIa jaotises kehtestatud süsteemiga, näitab võrdlus kuuenda direktiivi artikli 28c E osa lõikes 3 sätestatud erinormiga, mis puudutab niinimetatud kolmnurktehinguid. Kolmnurktehingu puhul on tegemist aheltehingu erivormiga, kus tarneahela moodustavad vähemalt kolme liikmesriigi ettevõtjad.

66. Lihtsustatult öeldes sätestab see erinorm, et vahendaja, kes korraldab kauba maksustatava ühendusesisese soetamise kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis, kuna ta on andnud kauba lähetamise korralduse, võib käibemaksu tasumisest vabastada, kui tema registrijärgne asukoht on väljaspool kõnealust sihtliikmesriiki ja selle asemel on maksukohustuslaseks määratud lõpptarbija, kelle registrijärgne asukoht on kõnealuses riigis.¹⁰ See erinorm kinnitab käesolevas asjas esitatud kvalifitseerimist (lihtsate) aheltehingute puhul — nimelt et kauba ühendusesisese soetamise korraldab alati isik, kes annab kauba lähetamise korralduse.

10 — See ennetab praktilisi raskusi käibemaksu sissenõudmisel, kuna ettevõtja, kelle registrijärgne asukoht ei ole kauba lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis, ei ole kõnealuses riigis üldjuhul käibemaksukohustuslasena registreeritud.

VI. Ettepanek

67. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kui erinevad ettevõtjad lepivad kokku sama kaupa puudutavas tarnetehingus ja kui neid erinevaid tarnetehinguid tehakse kaupade üheainsa liikumisega, saab üksnes ühte nendest tarnetest käsitleda maksust vabastatud ühendusesisese tarnena; ühendusesisene tarne on seejuures see kaubatarne, mis on vastavuses kauba ühendusesisese soetamisega kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a tähenduses.
2. Koht, kust algab kauba lähetamine kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a kohaselt, ei ole otsustava tähtsusega, et hinnata, kas käesolevat liiki aheltehingu raames teostatavat kaubatarne võib käsitleda maksust vabastatud ühendusesisese tarnena.
3. Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas ei käsitleta kauba ühendusesisesele soetamisele järgneva kaubatarne kohana kauba lähetamise või veo tegelikku lähtekohta. Kaubatarne kohaks loetakse pigem see liikmesriik, kus toimus kauba ühendusesisene soetamine.
4. Aheltehingute raames kaupa ühendusesiseselt soetava isiku kindlaksmääramisel on muude pidepunktide puudumisel otsustava tähtsusega see, kes kauba lähetas või andis kauba lähetamise korralduse ja kellel on kauba käsutusõigus kaupade liikumise ajal.