EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

16. detsember 2010 *

Kohtuasjas C-430/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 9. oktoobri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. novembril 2009, menetluses

Euro Tyre Holding BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Arabadjiev, U. Lõhmus (ettekandja), A. Ó Caoimh ja P. Lindh,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Euro Tyre Holding BV, esindaja: *belastingadviseur* T. C. van Zwieten,

– Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja B. Koopman,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, M. Germani ja M. Tassopoulou,

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 1996. aasta direktiiviga 96/95/EÜ (EÜT L 338, lk 89) (edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tõlgendamist koostoimes sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktide a ja b, artikli 28a lõike 1 punkti a ja artikli 28b A osa lõikega 1.

2 Taotlus on esitatud Euro Tyre Holding BV (edaspidi „ETH") ja Staatssecretaris van Financiëni (rahanduse riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu ümberarvutuse üle, mida see äriühing on kohustatud tasuma tehingult kaubaga, mis oli kahe järjestikuse tarne esemeks.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktides a ja b on sätestatud:

„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; […]

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

4 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse ka:

a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane 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".

5 Direktiivi artikli 28b A osa lõige 1 näeb ette:

„Kaupade ühendusesisese omandamise koht on koht, kus kaubad asuvad omandajale lähetamise või veo lõpus."

6 Sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik 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:

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

7 Kuuenda direktiivi artikli 22 redaktsioon, mis tuleneb sama direktiivi artiklist 28h, paneb maksu tasumise eest vastutavatele isikutele mitmeid kohustusi, mis puudutavad eelkõige raamatupidamisarvestust, arvete väljastamist, deklaratsioonide esitamist ning kokkuvõtlikku aruannet, mille need isikud peavad esitama maksuhaldurile. Artikli 22 lõike 6 punkti b esimene lõik sätestab:

„Iga registreeritud käibemaksukohustuslane esitab ka kokkuvõtliku aruande omandajate kohta, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kellele ta on tarninud kaupu artikli 28c A osa punktide a ja d kohaselt, ja kaubasaajate kohta, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kes osalevad viiendas lõigus osutatud tehingutes."

Siseriiklikud õigusnormid

8 Madalmaade valitsuse poolt Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest märkustest ilmneb, et põhikohtuasjas asjassepuutuvad õigusnormid on 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968, nr 329, edaspidi „1968. aasta seadus") sätted.

9 Vastavalt 1968. aasta seaduse artiklile 5 on tarnekoht sel juhul, kui tarnitav kaup lähetatakse või veetakse, koht, kus tarnitud kaup asub lähetamise või veo alguses.

10 1968. aasta seaduse artikli 9 lõike 2 punkti b alusel on selle seaduse II tabelis loetletud kaubatarned ja osutatud teenused maksustatud nullmääraga, juhul kui on täidetud halduse üldaktiga kehtestatud tingimused.

11 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud sõnastuses oli II tabeli 6. rubriigi punktis a loetletud „kaup, mis on veetud teise liikmesriiki, kui seal maksustatakse selle kauba ühendusesisene soetamine".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 ETH on Madalmaade äriühing, kelle äritegevus hõlmab sõiduautode ja muude sõidukite varuosade müüki. Ajavahemikul 1. oktoobrist 1997 kuni 31. jaanuarini 1999 müüs ta mitu partiid rehve kahele Belgias asuvale äriühingule Miroco BVBA ja VBS BVBA (edaspidi vastavalt „Miroco" ja „VBS" või mõlemad koos „ostjad") tarnetingimusega „hangitud laost". Tarnetingimuse kohaselt pidi ETH tarnima kauba oma lattu, mis asub Venlos (Madalmaad), ja sealt edasi pidi vedu toimuma ostjate kulul ja riisikol. Viimased teatasid ETH-le müügilepingute sõlmimise ajal, et kaup veetakse Belgiasse.

13 ETH väljastas ostjatele müüki puudutavad arved, millele ei olnud märgitud käibemaksu. Ostjad olid kauba eest tasunud enne selle kättesaamist.

14 Enne müügilepingu alusel kauba kättesaamist müüs kumbki ostja selle omakorda edasi Belgias asuvale äriühingule Banden Decof NV (edaspidi „Decof") tarnetingimusega, et kaup veetakse Decofi tegevuskohta vastavalt kas Miroco või VBS-i kulul ja riisikol.

15 Miroco või VBS-i esindaja viis kauba ära ETH laost Madalmaades ja see veeti otse Decofi tegevuskohta Belgias veoautoga, mille Decof oli koos juhiga andnud tasu eest nende äriühingute käsutusse. Kaubale järele tulles andis autojuht ETH-le iga kord oma allkirjaga dokumendi, mis kinnitas, et kaup veeti Belgiasse. Hiljem teatati ETH-le, et kaupa ei ole veetud ostjate aadressile. Tema veoga ei tegelenud.

16 Enne tarnimist kinnitas maksuhaldur vastuseks ETH taotlusele, et ostjate käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid on õiged. Seejärel esitas ETH tarnete kohta kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 6 punktis b nimetatud deklaratsiooni.

17 ETH-s 1999. aastal läbi viidud kontrolli tulemusena lükkas inspektor kui käibemaksu sissenõudmise pädevusega Madalmaade ametiisik tagasi nullmääraga maksustamise deklaratsiooni ning saatis sellele äriühingule kaks käibemaksu ümberarvutamise teadet, mis puudutasid vastavalt ajavahemikku 1. jaanuarist 1997 kuni 31. detsembrini 1998 ja 1999. aasta jaanuarikuud. Pärast esimese vaide esitamist tühistas inspektor ümberarvutamise teated põhjusel, et neile oli adressaadi nimi valesti märgitud. Ta parandas selle vea ja väljastas kaks uut ümberarvutamise teadet. Uue vaide läbivaatamise tulemusena vähendas inspektor esimese ümberarvutuse summat ja jättis teise ümberarvutuse summa muutmata.

18 ETH esitas viimaste ümberarvutamise teadete peale kaebuse Gerechtshof te 's-Hertogenboschile. See kohus leidis 6. märtsi 2007. aasta otsuses, et Madalmaade ja Belgia vahel toimunud ühendusesisene vedu kuulub ostjate poolt Decofile tehtud tarnete raamidesse. Kui arvestada 6. aprilli 2006. aasta otsust kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227), ei olnud ETH-l seega õigust kohaldada ostjatele teostatud tarnetele ühendusesisese tarne maksuvabastust, mis on sätestatud kuuenda

direktiivi artikli 28c A osa punktis a. Muudel põhjustel otsustas nimetatud kohus siiski, et kaebus on osaliselt põhjendatud, ja vähendas mõlema vaidlustatud ümberarvutuse summat. Selle kohtuotsuse peale esitas ETH kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

19 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kuidas tuleb olukorras, kus sama kaup on maksukohustuslaste vahel, kes sellena tegutsevad, olnud kahe järjestikuse tarne esemeks, mistõttu saab rääkida ühestainsast ühendusesisesest lähetamisest või ühestainsast ühendusesisesest veost, kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatavat lauseosa ja punkti a koostoimes sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktide a ja b, artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu ja artikli 28b A osa [lõikega 1] silmas pidades kindlaks teha, millise tarnega tuleb seostada ühendusesisene vedu, kui veo teostab isik, kes on esimese tarne puhul ostja ning samas teise tarne puhul müüja, või kui kaubavedu teostatakse selle isiku kulul?"

Eelotsuse küsimus

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas siis, kui kaup on maksukohustuslaste vahel, kes sellena tegutsevad, olnud kahe järjestikuse tarne, kuid üheainsa ühendusesisese veo esemeks, tuleb vedu seostada esimese või teise tarnega, arvestades, et see tehing kuulub sel põhjusel ühendusesisese tarne mõiste alla kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses

koostoimes sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktide a ja b, artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu ja artikli 28b A osa lõikega 1.

21 Eelotsusetaotlusest nähtub, et selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustada vastust, mille Euroopa Kohus andis eespool viidatud kohtuotsuses EMAG Handel Eder. Osutatud kohtuotsuse punktis 45 ning resolutsiooni punkti 1 esimeses lõigus selgitas Euroopa Kohus, et kui sama kaubaga on maksukohustuslaste vahel, kes sellena tegutsevad, tehtud tasu eest kaks järjestikust tarnet, millega kaasneb üksainus ühendusesisene lähetamine või üksainus ühendusesisene kaubavedu, võib lähetamise või veo seostada neist kahest tarnest ainult ühega, mis ainsana on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel maksust vabastatud. Selles osas toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et Euroopa Kohus ei ole täpsustanud, kuidas tuleb määratleda, millisega neist kahest tarnest tuleb vedu seostada.

22 Kohtuasjas, milles on tehtud eespool viidatud kohtuotsus EMAG Handel Eder, esinesid põhikohtuasjaga sarnased faktilised asjaolud. Selles kohtuasjas vaieldi nimelt sama kaubaga tehtud kahe järjestikuse tarne üle, millega kaasnes üksainus ühendusesisene vedu. Nagu põhikohtuasjaski, olid kahe tarnega seotud kolm maksukohustuslast, kelle asukoht oli kahes erinevas liikmesriigis. Nimetatud kohtuasjas sai vahendajast ostja lõppostjalt kaubatarne tellimuse siiski enne kauba soetamist oma tarnijalt, samas kui põhikohtuasjas on tegemist olukorraga, milles vahendajast ostja müüb lõppostjale edasi kauba, mille ta on eelnevalt soetanud oma tarnijalt, ilma et oleks tehtud eelnevat tellimust.

23 Eespool viidatud kohtuotsuse EMAG Handel Eder punktis 38 leidis Euroopa Kohus, et kuigi kaks järjestikust kaubatarnet toovad kaasa vaid üheainsa kaupade liikumise, tuleb neid käsitada ajalises järjestuses olevatena.

24 Nende kahe tarne toimumiskoha puhul leidis Euroopa Kohus, et kui kahest järjestikusest tarnest toob kauba ühendusesisese lähetamise või veo kaasa esimene, mille tulemus on seega ühendusesisene soetamine, mis on lähetamise või veo sihtliikmesriigis maksustatav, siis teise tarne koht on sellele eelnenud ühendusesisese soetamise koht, see tähendab sihtliikmesriik. Vastupidisel juhul, kui kahest järjestikusest tarnest toob kauba ühendusesisese lähetamise või veo kaasa teine, siis enne kauba lähetamist või vedu tehtud esimese kaubatarne koht on selle lähetamise või veo lähteliikmesriik (eespool viidatud kohtuotsus EMAG Handel Eder, punkt 50).

25 Seega on üksnes selle kaubatarne koht, mis toob kaasa kauba ühendusesisese lähetamise või veo, määratud kindlaks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile a; see koht on selle lähetamise või veo lähteliikmesriik. Teise kaubatarne koht on kindlaks määratud vastavalt sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile b. See koht on kas nimetatud lähetamise või veo lähte- või sihtliikmesriigis sõltuvalt sellest, kas tarne on kahest järjestikusest tarnest esimene või teine (eespool viidatud kohtuotsus EMAG Handel Eder, punkt 51).

26 Need kaalutlused saab üle kanda sellistele asjaoludele nagu põhikohtuasjas.

27 Mis puudutab küsimust, millise tarnega tuleb seostada ühendusesisene vedu, kui selle on teostanud isik, kes esimese soetaja ja teise tarnijana on seotud mõlema tarnega, või kui vedu on teostatud sellise isiku kulul, siis tuleb nentida, et kuuendas direktiivis ei ole selle kohta ette nähtud ühtki üldist juhist. Vastus sellele küsimusele sõltub kõigi

konkreetsete asjaolude, mis lubavad kindlaks teha, milline tarne vastab kõigile ühendusesisese tarnega seotud tingimustele, hindamisest nende kogumis.

28 Selles osas olgu meenutatud, et sarnaselt muude mõistetega, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud (vt eelkõige 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 44, ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 41), on ühendusesisese tarne ja soetamise mõisted oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest (27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punkt 38, ja 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: R, EKL 2010, lk I-12605, punkt 39).

29 Samuti nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et ühendusesisene kaubatarne vabastatakse kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud soetajale üle ja kui tarnija tõendab, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 42; 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 23, ja 18. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-84/09: X, EKL 2010, lk I-11645, punkt 27).

30 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtul on küsimus ainult ühendusesisese veo tingimuse kohta, tuleb arvesse võtta ka eelmises punktis loetletud kahte ülejäänud tingimust, kuna asjaolud, mille esinemisel viimased on täidetud, võivad omada tähtsust põhikohtuasjas arutusel oleva tingimuse hindamisel.

31 Mis puutub kõigepealt kauba omanikuna käsutamise õiguse üleandmisse kahe järjestikuse tarne puhul, siis on oluline meelde tuletada, et Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse EMAG Handel Eder punktis 38 leidnud, et vahendajast soetaja ei saa kauba omanikuna käsutamise õigust teisele soetajale üle anda enne, kui ta on selle eelnevalt saanud esimeselt müüjalt.

32 Sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb seega asuda seisukohale, et kauba äraviimist ETH laost esimese soetaja esindaja poolt tuleb pidada talle kauba omanikuna käsutamise õiguse üleandmiseks, mida tuleb seostada esimese tarnega.

33 Sellest asjaolust üksi siiski ei piisa järeldamaks, et esimene tarne on ühendusesisene tarne. Ei saa nimelt välistada, et kauba omanikuna käsutamise õiguse teine üleandmine võib samuti toimuda esimese tarne liikmesriigi territooriumil ja seda juba enne ühendusesisese veo toimumist. Sellisel juhul ei saa ühendusesisest vedu enam selle tarnega seostada.

34 Juhul kui soetaja saab kauba omanikuna käsutamise õiguse tarnimiskoha liikmesriigis ja kohustub vedama selle sihtkohaliikmesriiki, nagu toimub tarnete puhul, mille tingimuseks on kauba äraviimine tarnija laost, tuleb võimaluse korral arvesse võtta, millised olid ostja kavatsused soetamise ajal, tingimusel et neid kinnitavad objektiivsed asjaolud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus X, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Kui käesolevas asjas teatasid ostjad kui esimesed soetajad oma kavatsusest vedada kaup liikmesriiki, mis ei ole tarnimiskoha liikmesriik, ja esitasid selles teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, siis võis ETH järeldada, et tehingud, mille ta teostas, on ühendusesisesed tarned.

36 Sellegipoolest võis esimese tarne teinud tarnijat pärast kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekut soetajale pidada kohustatuks maksma sellelt tehingult käibemaksu, kui soetaja on talle teatanud, et kaup müüakse edasi teisele maksukohustuslasele enne, kui see viiakse välja tarnimiskoha liikmesriigist, ja kui ta ei ole pärast selle teabe saamist saatnud soetajale parandatud arvet, millel on näidatud käibemaks.

37 Seejärel, mis puudutab tõendamistingimust kui ühte käesoleva kohtuotsuse punktis 29 meenutatud maksuvabastuse tingimustest, siis tuleb toonitada, et kuigi põhimõtteliselt on tarnija kohustatud tõendama, et kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki, siis olukorras, kus kauba omanikuna käsutamise õigus läheb soetajale üle tarnimiskoha liikmesriigi territooriumil ja kus soetaja ülesandeks jääb kauba lähetamine või vedu tarnimiskoha liikmesriigist välja, sõltub tõend, mille tarnija saab maksuhaldurile esitada, sisuliselt andmetest, mis ta selle kohta soetajalt saab.

38 Kahtlemata tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et sellisel juhul on õiguspärane nõuda, et tarnija tegutseks heas usus ja rakendaks kõiki temast sõltuvaid meetmed, mida võib mõistlikult oodata, et tagada, et tehing, mille ta teostab, ei viiks tema osalemiseni maksupettuses. Sellegipoolest, kui tarnija on kord juba täitnud ühendusesisese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui soetaja ei ole täitnud oma lepingulist kohustust lähetada või vedada kaup tarnimiskoha liikmesriigist välja, on soetaja see,

kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punktid 66 ja 67).

39 Kohtutoimikust nähtub, et kui ETH kvalifitseeris oma tarne põhikohtuasjas ühendusesiseseks tarneks ja vabastas selle käibemaksust, tugines ta ostjate Belgias käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrile, mida ta palus Madalmaade maksuametil kontrollida, ja ostjate avaldusele, mille nad tegid tema laost kauba äraviimise ajal, näidates, et see veetakse Belgiasse. Küsimust, kas ETH on nii toimides täitnud oma tõendamis- ja hoolsuskohustused, tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul, võttes aluseks siseriiklikus õiguses selle kohta ette nähtud tingimused.

40 Lõpuks, mis puudutab tingimust lähetada või vedada kaup tarnimiskoha liikmesriigist välja, siis olgu täpsustatud, et nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse EMAG Handel Eder punktist 45, ei oma asjas tähtsust küsimus, kellel on kauba käsutamise õigus ühendusesisese veo ajal, kuid asjaolul, kas veo teostab kauba omanik või toimub see tema kulul, võib siiski omada tähtsust otsustamisel, kas seostada vedu esimese või teise tarnega. Juhul kui vedu on teostatud mõlemas tehingus osaleva isiku poolt või tema kulul nagu põhikohtuasjas, ei ole sel asjaolul siiski määravat tähtsust.

41 Seega asjaolu, et põhikohtuasjas tegeles veoga teine soetaja, ei anna alust järeldada, et vedu tuleb seostada teise tarnega.

42 Samuti ei luba asjaolu, et kaupa ei ole veetud esimeste soetajate aadressile, välistada veo teostamist esimese tarne raamides, kuna ühendusesisene tarne vabastatakse

maksust tingimusel, et vedu lõpeb mõnes teises liikmesriigis peale tarnimiskoha liikmesriigi, ning selles suhtes ei oma tähtsust veo lõppemise koha aadress.

43 Seda tõlgendust ei kummuta kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 1 sõnastus, mille kohaselt on kaupade ühendusesisese soetamise kohaks koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus. Nagu ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, on see säte osa liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorrast, mille eesmärk on viia maksutulu üle liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt selle kohta 22. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-536/08 ja C-539/08: X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, EKL 2010, lk I-3581, punktid 30 ja 31), mitte aga määratleda isikut, kes teostas ühendusesisese soetamise.

44 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kui kaup on erinevate maksukohustuslaste vahel, kes sellena tegutsevad, olnud kahe järjestikuse tarne, kuid üheainsa ühendusesisese veo esemeks, tuleb määratleda tehing, millega tuleb seostada vedu, see tähendab kas esimene või teine tarne – arvestades, et see tehing kuulub sel põhjusel ühendusesisese tarne mõiste alla kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu tähenduses koostoimes sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktide a ja b, artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu ja artikli 28b A osa lõikega 1 –, hinnates kogumis konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, et kindlaks teha, kumb neist kahest tarnest vastab kõigile ühendusesisese tarnega seotud tingimustele.

45 Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus esimene soetaja, olles saanud kauba omanikuna käsutamise õiguse esimese tarne koha liikmesriigi territooriumil, teatab

oma kavatsusest vedada kaup teise liikmesriiki ja esitab viimati nimetatud riigis talle omistatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, tuleb ühendusesisene vedu seostada esimese tarnega, tingimusel et kauba omanikuna käsutamise õigus anti teisele soetajale üle ühendusesisese veo sihtkohaliikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas see tingimus on tema menetletavas kohtuvaidluses täidetud.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Kui kaup on erinevate maksukohustuslaste vahel, kes sellena tegutsevad, olnud kahe järjestikuse tarne, kuid üheainsa ühendusesisese veo esemeks, tuleb määratleda tehing, millega tuleb seostada vedu, see tähendab kas esimene või teine tarne – arvestades, et see tehing kuulub sel põhjusel ühendusesisese tarne mõiste alla nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 1996. aasta direktiiviga 96/95/EÜ, artikli 28c A osa punkti a

esimese lõigu tähenduses koostoimes sama direktiivi artikli 8 lõike 1 punktide a ja b, artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu ja artikli 28b A osa lõikega 1 –, hinnates kogumis konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, et kindlaks teha, kumb neist kahest tarnest vastab kõigile ühendusesisese tarnega seotud tingimustele.

Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus esimene soetaja, olles saanud kauba omanikuna käsutamise õiguse esimese tarne koha liikmesriigi territooriumil, teatab oma kavatsusest vedada kaup teise liikmesriiki ja esitab viimati nimetatud riigis talle omistatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, tuleb ühendusesisene vedu seostada esimese tarnega, tingimusel et kauba omanikuna käsutamise õigus anti teisele soetajale üle ühendusesisese veo sihtkohaliikmesriigis. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas see tingimus on tema menetletavas kohtuvaidluses täidetud.

Allkirjad