EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. november 2010 *

Kohtuasjas C-84/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Regeringsrätteni (Rootsi) 16. veebruari 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. veebruaril 2009, menetluses

X

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

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

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. aprilli 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– X, esindajad: *advokat* U. Käll, *advokat* D. Kleist ja *advokat* M. Johansson,

– Skatteverket, esindaja: *advokat* C. Olsson,

– Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja S. Johannesson,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja B. Klein,

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja P. Dejmek,

olles 6. mai 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 2, artikli 20 esimese lõigu ja artikli 138 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud X-i ja Skatteverketi (Rootsi maksuamet) vahelises kohtuvaidluses Skatterättsnämndeni (maksuõiguse komisjon) seisukoha üle küsimuses, kas Rootsis maksustatakse käibemaksuga uue purjeka soetamist teises liikmesriigis.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Direktiiviga 2006/112 on alates 1. jaanuarist 2007 tunnistatud kehtetuks ja asendatud käibemaksu käsitlevad liidu õigusaktid, eeskätt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

4 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 11 on märgitud:

„Samuti tuleks üleminekuperioodi ajal maksustada sihtkohaliikmesriikides nende liikmesriikide maksumäärade ja tingimuste kohaselt […] mõningaid ühendusesiseseid kaugmüügitehinguid ja uute veovahendite tarnet eraisikutele või asutustele, kes ei ole maksukohustuslased või siis on sellest vabastatud, sest need tehingud võiksid erisätete puudumisel põhjustada olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel."

5 Direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

[…]

ii) uute veovahendite soetamine maksukohustuslase poolt või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kelle muud soetatud kaubad ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või muu mittemaksukohustuslase poolt;

[…]

2. a) Lõike 1 punkti b alapunktis ii käsitatakse „veovahendina” järgmisi inimeste või kaupade veoks mõeldud veovahendeid:

[…]

ii) laevad pikkusega üle 7,5 meetri, välja arvatud laevad, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks, kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavad laevad, pääste- ja abilaevad ning rannakalapüügiks kasutatavad laevad;

[…]

b) Nimetatud veovahendeid käsitatakse „uutena” järgmistel juhtudel:

[…]

ii) kui laevade tarne toimub kolme kuu jooksul pärast esmakordset kasutamist või kui laev on sõitnud maksimaalselt 100 tundi;

[…]

c) Liikmesriigid kehtestavad tingimused, mille puhul võib punktis b nimetatud andmeid lugeda kindlakstehtuks."

6 Nimetatud direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne" materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

7 Sama direktiivi artikli 20 esimene lõik sätestab:

„„Kaupade ühendusesisene soetamine" on sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalset vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse."

8 Direktiivi 2006/112 artikkel 40 näeb ette, et kaupade ühendusesisese soetamise koht on koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.

9 Direktiivi artikkel 68 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib hetkel, mil on toimunud kaupade ühendusesisene soetamine.

Kaupade ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks hetkel, mil sarnased kaubatarned loetakse liikmesriigi territooriumi siseselt toimunuks.”

10 Direktiivi artikkel 138 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tarnetele vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

a) uute veovahendite tarne, mille müüja, saaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale väljaspool enda territooriumi asuvasse sihtkohta, kuid ühenduse territooriumil, maksukohustuslastele või mittemaksukohustuslasest juriidilistele isikutele, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või mis tahes muule mittemaksukohustuslasele;

[…]”

Siseriiklikud õigusnormid

11 Vastavalt käibemaksuseaduse (mervärdesskattelagen, *SFS* 1994, nr 200, edaspidi „käibemaksuseadus") 1. peatüki §-le 1 tuleb riigile käibemaks tasuda muu hulgas kaupade ja teenuste riigisiseselt müügilt, mis toimub majandustegevuse osana, ja vallasvaraks oleva kauba ühendusesiseselt soetamiselt.

12 Sama seaduse 2a. peatüki § 2 kohaselt on ühendusesisene soetamine see, kui isik soetab tasu eest kauba, mille soetaja või müüja või nende nimel tegutsev isik veab teisest liikmesriigist Rootsis asuvale soetajale.

13 Käibemaksuseaduse 2a. peatüki § 3 kohaselt käsitatakse kaupa ühendusesiseselt soetatud kaubana, kui soetatavaks kaubaks on nimetatud seaduse 1. peatüki §-s 13a nimetatud uus veovahend.

14 Sama seaduse 1. peatüki § 13a kohaselt käsitatakse „uue veovahendina" muu hulgas laevu pikkusega üle 7,5 meetri, välja arvatud teatud erandid, mis ei ole käesolevas kohtuasjas asjassepuutuvad, kui müük toimub kolme kuu jooksul pärast laeva esmakordset kasutamist või kui laev on enne müüki sõitnud maksimaalselt 100 tundi.

15 Käibemaksuseaduse 3. peatüki § 30a alusel on selliste uute veovahendite müük, mille müüja või ostja või nende nimel tegutsev isik veab Rootsist teise liikmesriiki, maksust vabastatud, isegi kui ostja ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Eraisik X, kes on Rootsi elanik, kavatseb isiklikuks tarbeks soetada Ühendkuningriigis uue purjeka, mis on pikem kui 7,5 meetrit. Pärast purjeka tarnimist kavatseb X kasutada seda tarnimise koha liikmesriigis vaba aja veetmise eesmärgil kolm kuni viis kuud ja sõita seega purjekaga rohkem kui 100 tundi. Teise võimalusena võiks viia purjeka kohe pärast tarnimist Ühendkuningriigist välja, et kasutada seda samal eesmärgil teistes liikmesriikides peale Rootsi Kuningriigi. Mõlemal juhul sõidetakse purjekaga pärast kavandatud kasutamist meritsi lõplikku sihtkohta Rootsi.

17 Selgitamaks kavandatavast tehingust tulenevat maksukohustust, taotles X Skatterättsnämndeni seisukohta küsimuses, kas kummalgi juhul maksustatakse soetamine Rootsis käibemaksuga.

18 Skatterättsnämnden leidis, et mõlemal juhul on tegemist X-i poolt uue veovahendi ühendusesisese soetamisega, millelt ta peab tasuma Rootsis käibemaksu. Nimetatud ametiasutus leidis, et laevatehase poolt üle antud purjekat tuleb pidada uueks veovahendiks, kuna hetkel, mil X omandab õiguse purjekat omanikuna käsutada, ei ole seda kasutatud üle kolme kuu pärast selle esmakordset kasutamist või ei ole see sõitnud üle 100 tunni. Seda hinnangut ei mõjuta asjaolu, et need tingimused ei ole enam täidetud siis, kui purjekas jõuab Rootsi. Ühtlasi oli Skatterättsnämnden seisukohal, et vedu algab laeva soetamisega või müüja poolt üleandmisega ja et ühendusesisese soetamise koht on liikmesriigis, kus laev asub veo lõpus, antud juhul Rootsis.

19 X leidis, et kavandatav soetamine tuleb maksustada Ühendkuningriigis tehtud tarnena, ja kaebas selle seisukoha edasi Regeringsrättenisse. Skatteverket omakorda taotles, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitaks selle seisukoha õigsust.

20 Neil asjaoludel otsustas Regeringsrätten menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] direktiivi 2006/112 […] artikleid 138 ja 20 tuleb tõlgendada nii, et päritoluliikmesriigist väljavedu peab algama teatud aja jooksul, et müük oleks maksust vabastatud ja seega oleks tegemist ühendusesisese soetamisega?

2. Kas kõnealuseid artikleid tuleb tõlgendada nii, et vedu peab sihtriigis lõppema teatud aja jooksul, et müük oleks maksust vabastatud ja seega oleks tegemist ühendusesisese soetamisega?

3. Kas vastuseid esimesele ja teisele küsimusele mõjutab asjaolu, et soetatav kaup on uus veovahend ja kauba soetaja on eraõiguslik isik, kes kavatseb veovahendit lõppkokkuvõttes kasutada konkreetses liikmesriigis?

4. Millal tuleb seoses ühendusesisese soetamisega hinnata, kas veovahend on uus vastavalt […] direktiivi [2006/112] […] artikli 2 lõike 2 punktile b?"

Eelotsuse küsimused

Esimene kuni kolmas küsimus

21 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 20 esimest lõiku ja artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tehingu lugemine ühendusesiseseks tarneks või soetamiseks sõltub teatud tähtaja järgimisest, mille jooksul kauba vedu tarnimiskoha liikmesriigist sihtkohaliikmesriiki peab algama või lõppema. Eelkõige on kohtul vaja teada, kas selles suhtes omab tähtsust asjaolu, et tegemist on uue veovahendiga, mida eraisikust soetaja kavatseb kasutada konkreetses liikmesriigis.

22 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et ühendusesiseses kaubanduses kohaldatav käibemaksu üleminekukord, mis on kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), põhineb uue maksustatava teokoosseisu – kaupade ühendusesisese soetamise – sätestamisel, mis võimaldab maksutulu üle viia liikmesriiki, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punktid 21, 22 ja 36).

23 Kord, mis näeb esiteks ette, et lähteliikmesriik vabastab maksust tarne, millega kaasneb ühendusesisene lähetamine või vedu, koos õigusega selles liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks maha arvata või tagasi saada, ja teiseks, et sihtliikmesriik maksustab

ühendusesisese soetamise, peab tagama liikmesriikide suveräänse maksupädevuse selge piiritlemise (vt selle kohta 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I-3227, punkt 40).

24 Mis puudutab konkreetselt uute veovahendite soetamise maksustamise aluseid, siis nähtub direktiivi 2006/112 põhjendusest 11, mis taasesitab direktiivi 91/680 põhjenduse 11 sisu, et lisaks maksupädevuse jaotamisele on nende eesmärk vältida olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel, mis võib tuleneda erinevate maksumäärade kohaldamisest. Üleminekukorra puudumisel koonduks uute veovahendite turustamine tegelikult liikmesriikidesse, kus on madal käibemaksumäär, kahjustades teisi liikmesriike ja nende maksutulu. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 34, on liidu seadusandja uute veovahendite soetamise direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti ii alusel maksustanud mitte ainult siis, kui soetajaks on maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, vaid ka siis, kui soetajaks on eraisik, eelkõige sel põhjusel, et need kaubad on suure väärtusega ja hõlpsalt transporditavad.

25 Sätteid, millele on viidatud Euroopa Kohtule esitatud küsimustes, tuleb tõlgendada nimetatud konteksti ja eesmärke silmas pidades.

26 Esiteks tuleb küsimuses, kas kauba vedu soetajale direktiivi 2006/112 artikli 20 esimese lõigu ja artikli 138 lõike 1 tähenduses peab toimuma teatud tähtaja jooksul, alustuseks nentida, et need sätted näevad ette tingimused, mis peavad olema täidetud, et tehingut saaks pidada ühendusesiseseks tarneks või soetamiseks.

27 Seega toimub kauba ühendusesisene soetamine ja ühendusesisene tarne vabastatakse 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 eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 42, ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 23).

28 Kuna kauba ühendusesisene tarne ja selle ühendusesisene soetamine moodustavad tegelikult ühe ja sama majandustehingu, siis tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 26 nimetatud sätteid tõlgendades anda neile sama tähendus ja ulatus (vt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 3 esimese lõigu ja artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohta, mis sisuliselt kattuvad vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 20 esimese lõigu ja artikli 138 lõikega 1, eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punktid 23 ja 34).

29 Seejärel tuleb toonitada, et ei direktiivi 2006/112 artikli 20 esimese lõigu ega artikli 138 lõike 1 sõnastuses ei ole ette nähtud, et kauba vedu soetajale peab algama või lõppema mingi tähtaja jooksul, selleks et need sätted oleksid kohaldatavad.

30 Pealegi oleks täpse veotähtaja kehtestamine vastuolus nende sätete ülesehituse ning ühendusesiseses kaubanduses kohaldatava käibemaksu üleminekukorra konteksti ja eesmärkidega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 22–24.

31 Kui kohaldada tähtaega, mille jooksul kauba vedu soetajale peab algama või lõppema, annaks see ju soetajale võimaluse valida liikmesriik, kus uue veovahendi soetamine

maksustatakse, selle järgi, kus on talle kõige soodsamad maksumäärad ja tingimused. Selline võimalus takistaks ühendusesiseses kaubanduses kohaldatava käibemaksu üleminekukorra eesmärgi saavutamist, kuna see jätaks liikmesriigi, kus tegelikult toimub lõpptarbimine, ilma talle kuuluvast maksutulust. Samuti läheks soetajale sellise valikuvõimaluse jätmine vastuollu eesmärgiga vältida olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel uute veovahenditega kauplemise vallas.

32 Põhikohtuasi näitab, et juhul kui tuleks kohaldada konkreetset tähtaega, mille jooksul kauba vedu soetajale peaks algama või lõppema, ei järgitaks sihtkohaliikmesriigis maksustamise põhimõtet. Kui nõustuda X-i tõlgendusega, et kauba veo alustamiseks kehtib range tähtaeg, siis tarvitseks tal vaid viivitada kauba veoga sihtkohaliikmesriiki, et varjata, et on tegu ühendusesisese tehinguga, või muuta maksupädevuse jaotust mõne teise liikmesriigi kasuks, mis ei ole ühendusesisese tehingu sihtriik. Mõlemal juhul jääks Rootsi Kuningriik ilma oma maksutulust.

33 Järelikult ei saa tehingu kvalifitseerimine ühendusesiseseks tarneks või soetamiseks sõltuda konkreetse tähtaja järgimisest, mille jooksul tarnitud või soetatud kauba vedu peab algama või lõppema. Kuid selleks, et niisuguse kvalifikatsiooni saaks anda ja soetamise koha kindlaks teha, tuleb tuvastada ajaline ja sisuline seos kauba tarne ja veo vahel ning teatav järjepidevus tehingu kulgemises.

34 Seda tõlgendust ei saa muuta küsitavaks X-i argument, mille kohaselt näevad Ühendkuningriigis kehtivad õigusaktid ette konkreetse tähtaja, nimelt kaks kuud, mille jooksul kaup tuleb riigi territooriumilt välja vedada, et selle liikmesriigi ametiasutused

jätaksid käibemaksu sisse nõudmata. Ta leiab, et juhul, kui kauba vedu ei ole selle tähtaja jooksul toimunud, tuleb käibemaks tasuda Ühendkuningriigile, ja et kui Rootsi Kuningriik nõuaks samuti sisse maksu ühendusesiseselt soetamiselt, oleks tegu topeltmaksustamisega.

35 Kuigi on kahtlemata tõsi, et direktiivi 2006/112 artikli 131 kohaselt kehtestavad liikmesriigid tingimused, mille alusel nad ühendusesisese tarne maksust vabastavad ja mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, tuleb sellegipoolest arvestada, et liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtted (vt selle kohta 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I-4191, punktid 29 ja 30, ning 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt, EKL 2008, lk I-771, punkt 18).

36 Mis puudutab eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet, siis Euroopa Kohus on leidnud, et selle põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid võtma meetmeid, mis võimaldades küll tulemuslikult jõuda riigisisese õigusega taotletava eesmärgini, kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvates liidu õigusaktides sätestatud eesmärke ja põhimõtteid (vt 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 46, ning eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 52, ja Netto Supermarkt, punkt 19).

37 Pealegi ei tohi sel otstarbel võetud meetmeid rakendada nii, et need muudaksid küsitavaks käibemaksu neutraalsuse (vt 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punkt 59; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 92, ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 26).

38 Sellest järeldub, et kui liikmesriik oma õigusaktides ette nähtud veotähtaja möödalaskmise tõttu maksustab käibemaksuga tehingu, mille puhul on täidetud ühendusesisese tarne objektiivsed tingimused, on ta kohustatud selliselt tasutud maksu tagastama, et vältida topeltmaksustamist, mis võib tuleneda sellest, et sihtkohaliikmesriik teostab oma pädevust. Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määruse (EÜ) nr 1777/2005, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT L 288, lk 1), artikli 21 kohaselt on juhul, kui kaup soetatakse ühendusesiseselt, käibemaksustamise õigus kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigil, ilma et seda mõjutaks tehingu käibemaksustamine kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

39 Teiseks, mis puudutab uue veovahendi ühendusesisest soetamist isiku poolt, kes ei ole maksukohustuslane, tuleb nentida, et tähtaja osas, mille jooksul peab toimuma kauba vedu soetajale, kehtivad samad kaalutlused. Tõlgendus, mis kinnitab kindlaksmääratud veotähtaja puudumist, on neil asjaoludel seda enam põhjendatud, et nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 32, võimaldaks range tähtaeg soetajal mööda hiilida mitte ainult eesmärgist anda maksutulu liikmesriigile, kus toimub kauba lõpptarbimine, vaid ka eesmärgist vältida konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel, mis on omaette eesmärk, mida taotlevad uute veovahendite ühendusesisese soetamise maksustamist käsitlevad liidu õigusaktid.

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tema menetluses oleva vaidluse lahendamisel tarviliku vastuse andmiseks olgu siiski täpsustatud, millistel asjaoludel tuleks uue veovahendi soetamist isiku poolt, kes kavatseb seda kaupa kasutada teatud liikmesriigis, pidada ühendusesiseseks soetamiseks.

41 Selles küsimuses on oluline meelde tuletada väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt on mõisted, mis määratlevad ühise käibemaksusüsteemi alusel maksustatavad tehingud, oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest (vt selle kohta 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). Järelikult peab ka ühendusesisese tarne või soetamise kindlaksmääramine toimuma objektiivsete asjaolude alusel, nagu kauba füüsiline liikumine liikmesriikide vahel (eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 40).

42 Sellegipoolest tuleb tõdeda, et uute veovahendite puhul ei ole eelmises punktis mainitud nõuete kohaldamine ühendusesisestele tehingutele hõlbus, arvestades nende tehingute eripära.

43 Eeskätt on raske eristada veovahendite vedu nende kasutamisest. Teiseks on tehingu kvalifitseerimine keeruline põhjusel, et sellelt peab käibemaksu tasuma ka eraisik, kes ei ole maksukohustuslane ning kelle suhtes ei kehti maksudeklaratsiooni esitamise ja raamatupidamise kohustused, mistõttu järelkontroll tema tegevuse üle osutub võimatuks. Peale selle ei saa lõpptarbijaks olev eraisik nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust isegi soetatud sõiduki edasi müümisel, ning tulenevalt sellest asjaolust on tal majandustegevuses osalejast suurem huvi maksu mitte tasuda.

44 Neil asjaoludel on selleks, et tehingut saaks kvalifitseerida ühendusesiseseks soetamiseks, vaja hinnata kõiki tähtsust omavaid objektiivseid faktilisi asjaolusid kogumis, et teha kindlaks, kas soetatud kaup viidi tegelikult tarnimiskoha liikmesriigi territooriumilt välja, ja kui viidi, siis millises liikmesriigis toimub selle lõpptarbimine.

45 Nagu osutas kohtujurist oma ettepaneku punktis 38, võib lisaks kaubaveo ajalisele kulule omada asjas teatavat tähtsust nimelt see, kus antud veovahend on registreeritud ja kus seda tavaliselt kasutatakse, kus on soetaja elukoht ning kas soetajal on või ei ole sidemeid tarnimiskoha liikmesriigi või mõne muu liikmesriigiga.

46 Purjeka soetamise sellisel erijuhul, nagu kavandati põhikohtuasjas, võib ühtlasi osutuda oluliseks see, millise liikmesriigi lipu all laev sõidab, ja koht, kus purjekas tavaliselt seisab või on ankrus ja kus seda talvel hoitakse.

47 Lisaks tuleb uue veovahendi soetamise erijuhul võimaluse korral arvesse võtta, millised olid soetaja kavatsused soetamise ajal, kui neid kinnitavad objektiivsed asjaolud (vt analoogia alusel mahaarvamisõiguse kohta 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 24; 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler, EKL 1996, lk I-4517, punkt 24, ja 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 47). See on veelgi olulisem juhul, kui kauba omanikuna käsutamise õigus läheb soetajale üle tarnimiskoha liikmesriigis ja ta veab kauba ise sihtkohaliikmesriiki.

48 Vastupidi sellele, mida väidab X, ei saa ühendusesisese soetamise korral mingil juhul nõuda, et veovahendi vedu toimuks kohe pärast selle tarnimist, et see oleks katkestamatu ja et seda kaupa ei kasutataks üldse ei enne vedu ega selle kestel.

49 Esiteks jätaks selliste jäikade tingimuste kehtestamine soetajale ikkagi võimaluse valida, millises liikmesriigis uus veovahend maksustatakse, mis läheb vastuollu direktiivi 2006/112 eesmärgiga. Teiseks, nagu Rootsi valitsus kohtuistungil põhjendatult täheldas, ei ole mingit põhjust erinevaks maksualaseks kohtlemiseks vastavalt sellele, kas laev veetakse Rootsi haagisel või jõuab see sinna seilates.

50 Tegelikult on oluline määratleda, millises liikmesriigis toimub veovahendi lõplik ja kestev tarbimine. Selles mõttes vältab veovahendi kasutamine veo ajal, olgugi et vaba aja veetmise eesmärgil, vaid täiesti tähtsusetu ajavahemiku veovahendi üldisest kasutusajast.

51 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele, teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 20 esimest lõiku ja artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tehingu kvalifitseerimine ühendusesiseseks tarneks või soetamiseks ei saa sõltuda mingi tähtaja järgimisest, mille jooksul kauba vedu tarnimiskoha liikmesriigist sihtkohaliikmesriiki peab algama või lõppema. Erijuhul, kui on tegu uue veovahendi soetamisega selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti ii tähenduses, tuleb see, kas on tegu ühendusesisese tehinguga, kindlaks teha, hinnates kogumis kõiki tähtsust omavaid objektiivseid asjaolusid ja soetaja kavatsusi, kui neid kinnitavad objektiivsed asjaolud, mille alusel saab tuvastada liikmesriigi, kus toimub kauba kavandatav lõpptarbimine.

Neljas küsimus

52 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, millal tuleb seoses ühendusesisese soetamisega hinnata, kas veovahend on uus direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b tähenduses.

53 Selles küsimuses tuleb nentida, et nimetatud sätte sõnastusest ilmneb, et hinnang tuleb anda kauba tarnimise hetkel, mitte selle sihtkohaliikmesriiki jõudmise hetkel. Nimelt on direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b alapunktis ii laevade kohta sätestatud, et neid veovahendeid käsitatakse uutena juhul, kui tarne toimub kolme kuu jooksul pärast esmakordset kasutamist või kui laev on sõitnud maksimaalselt 100 tundi.

54 Osutatud direktiivi artikli 68 teise lõigu kohaselt toimub kaupade ühendusesisene soetamine hetkel, mil sarnased kaubatarned loetakse liikmesriigi territooriumi siseselt toimunuks. Sama direktiivi artikli 14 lõige 1 ütleb, et „kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

55 Siit järeldub, et seda, kas ühendusesiseselt soetatud veovahend on uus, hinnatakse hetkel, mil õigus vara omanikuna käsutada läheb üle müüjalt soetajale.

56 Seda tõlgendust ei mõjuta asjaolu, et direktiivi 2006/112 artikli 40 kohaselt on kaupade ühendusesisese soetamise koht seal, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või

veo lõpus. Nimetatud säte ei oma tähtsust, kui hinnatakse seda, kas veovahend on uus, kuna sätte eesmärk on omistada maksupädevus ühendusesisese soetamise puhul sihtkohaliikmesriigile.

57 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et seda, kas ühendusesiseselt soetatud veovahend on uus direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b tähenduses, hinnatakse hetkel, mil müüja tarnib kauba soetajale.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 20 esimest lõiku ja artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tehingu kvalifitseerimine ühendusesiseseks tarneks või soetamiseks ei saa sõltuda mingi tähtaja järgimisest, mille jooksul kauba vedu

tarnimiskoha liikmesriigist sihtkohaliikmesriiki peab algama või lõppema. Erijuhul, kui on tegu uue veovahendi soetamisega selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti ii tähenduses, tuleb see, kas on tegu ühendusesisese tehinguga, kindlaks teha, hinnates kogumis kõiki tähtsust omavaid objektiivseid asjaolusid ja soetaja kavatsusi, kui neid kinnitavad objektiivsed asjaolud, mille alusel saab tuvastada liikmesriigi, kus toimub kauba kavandatav lõpptarbimine.

2. **Seda, kas ühendusesiseselt soetatud veovahend on uus direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b tähenduses, hinnatakse hetkel, mil müüja tarnib kauba soetajale.**

Allkirjad