Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

26. juuli 2017*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 138 lõige 1 – Tehingu kvalifitseerimine ühendusesiseseks tarneks – Kauba ühendusesisese tarne maksust vabastamine – Soetaja kavatsus müüa ostetud kaup edasi teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele enne kauba väljaviimist esimese liikmesriigi territooriumilt – Kaubast ühe osa töötlemise võimalik mõju enne kauba lähetamist

Kohtuasjas C-386/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas'e (Leedu kõrgeim halduskohus) 4. juuli 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. juulil 2016, menetluses

„Toridas" UAB

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

menetluses osales:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president E. Juhász, kohtunikud C. Vajda ja K. Jürimäe (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust, arvestades seisukohti, mille esitasid

– „Toridas" UAB, esindaja: *advokatas* R. Mištautas,

– Leedu valitsus, esindajad: D. Kriaučiūnas, K. Dieninis ja D. Stepanienė,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Steiblytė,

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

* Kohtumenetluse keel: leedu.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 138 lõike 1, artikli 140 punkti a ja artikli 141 koostoimes artiklitega 33 ja 40 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses „Toridas“ UAB ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos’e (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev riiklik maksuinspektsioon) vahel Toridase poolt aastatel 2008 kuni 2010 tehtud tehingute ühendusesisesteks kaubatarneteks kvalifitseerimise ning nendelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu – millele lisanduvad viivis ja rahatrahv – maksmise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 on ette nähtud:

„„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

4 Selle direktiivi artiklis 20 on sätestatud:

„„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.“

5 Direktiivi artiklis 32 on ette nähtud:

„Kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale.

Kui aga kaupade lähetamise või veo lähtekoht asub kolmandal territooriumil või kolmandas riigis, tuleb artikli 201 alusel isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, või sellena tunnustatud importija poolt tehtud kaubatarne ja ka edasiste tarnete kohana käsitada kaupade impordi liikmesriiki.“

6 Sama direktiivi artikli 33 kohaselt:

„1. Erandina artiklist 32 käsitatakse tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriigist lähetatud või veetud kaupade tarnekohana kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kaubatarne tehakse maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või muule mittemaksukohustuslasele;

b) tarnitud kaubad ei ole uued veovahendid ega kaubad, mille tarnija või tarnija eest tegutsev isik tarnib pärast kokkupanekut või paigaldamist, millega kas kaasneb või ei kaasne katsetamine.

2. Kui tarnitud kaubad lähetatakse või veetakse kolmandalt territooriumilt või kolmandast riigist ning tarnija impordib need muusse liikmesriiki kui soetajale lähetatud või veetud kaupade sihtliikmesriik, siis loetakse kaupade lähetamise või veo riigiks impordi liikmesriiki.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 40 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise koht on koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.“

8 Selle direktiivi artikli 138 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

9 Nimetatud direktiivi artiklis 140 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kaupade ühendusesisene soetamine, kui selliste kaupade tarne oleks maksukohustuslastele nende enda territooriumil alati maksuvaba;

[…]“.

10 Sama direktiivi artiklis 141 on ette nähtud:

„Liikmesriigid võtavad konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta kaupade ühendusesiseselt soetamiselt, mis on toimunud nende territooriumil kooskõlas artikliga 40 ja mille puhul on täidetud järgmised tingimused:

a) kaubad soetab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis;

b) kaubad soetab samas liikmesriigis punktis a nimetatud maksukohustuslane nende kaupade järgneva tarne jaoks;

c) punktis a nimetatud maksukohustuslase poolt kõnealusel viisil soetatud kaubad lähetatakse või veetakse liikmesriigist, kus ta ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, otse isikule, kellele ta järgneva tarne teeb;

d) isik, kellele järgnev tarne tehakse, on maksukohustuslane või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslane, kes on asjassepuutuvas liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud;

e) punktis d nimetatud tarne saaja on vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnete osas, mida teeb maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus maks tasumisele kuulub.“

Leedu õigus

11 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas'e (Leedu Vabariigi käibemaksuseadus, edaspidi „käibemaksuseadus") põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis artikli 49 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu nullmääraga maksustatakse maksukohustuslasele, kes on teises liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslasena, tarnitav kaup, mis veetakse väljapoolt riigi territooriumi teise liikmesriiki (olenemata nimetatud vedu teostavast isikust – kauba müüja, soetaja või nende nimel tegutsev kolmas isik)."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Toridas on Leedus asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing. Ajavahemikus 1. juulist 2008 kuni 31. detsembrini 2010 importis Toridas Kasahstanist Leetu külmutatud kala (edaspidi „kõnealune kaup"). Kõnealune kaup müüdi seejärel edasi Megalain OÜ-le, mis on Eestis asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing (edaspidi „esimesena tehtud tarned"). Toridase ja Megalaini vahelisi müügitehinguid reguleeris 10. oktoobril 2006 sõlmitud koostööleping. Lepingu kohaselt kohustus Megalain kõnealuse kauba Leedu territooriumil 30 päeva jooksul välja viima ja esitama Toridasele dokumendid, mis tõendavad, et kaup on nimetatud territooriumilt tegelikult välja viidud. Toridas kohustus omalt poolt hoolitsema kõnealuse kauba, sealhulgas selle ladustamise eest ning katma kulud, mis kaasnevad kuni kauba tegeliku eksportimiseni Leedust.

13 Eelotsusetaotlusest selgub, et tegelikult samal või järgmisel päeval pärast Toridaselt kõnealuse kauba ostmist müüs Megalain selle ostjatele, kes olid asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud Euroopa Liidu teistes liikmesriikides, nimelt Taanis, Saksamaal, Madalmaades ja Poolas (edaspidi „teisena tehtud tarned").

14 Osa kõnealusest kaubast lähetati viivitamata pärast edasimüüki Leedust nendesse teistesse liikmesriikidesse ilma Eestit läbimata. Teine osa veeti Leedus asuvatesse äriühingu Plungės šaltis ruumidesse sorteerimiseks, jääkoorikuga katmiseks ja pakkimiseks, pärast mida veeti see kaup otse ostjatele eelmises punktis nimetatud sihtliikmesriikides. Kõigil juhtudel võttis Megalain kohustuse kõnealune kaup sorteerida, jääkoorikuga katta, pakkida ning eksportida.

15 Esimesena tehtud tarnete puhul oli Toridase poolt Megalainile väljastatud arvetel märgitud, et tehingud on ühendusesiseste kaubatarnetena maksustatud käibemaksu nullmääraga vastavalt käibemaksuseaduse artikli 49 lõikele 1. Arvetel oli samuti toodud, et kõnealuse kauba laadimis- ja tarnekoha aadress kuulub äriühingute Kauno žuvis või Plungės šaltis ladudele, mis asuvad Leedu territooriumil.

16 Teisena tehtud tarnete puhul koostas Megalain vastavalt käibemaksudirektiivi sätetele, mis reguleerivad ühendusesisese soetamise käibemaksust vabastamist, arved ilma käibemaksuta. Arvetel oli samuti toodud kõnealuse kauba laadimiskoht, nimelt Kauno žuvise või Plungės šaltise laod, mis asuvad Leedus, ning tarnekoht, nimelt aadress iga soetaja liikmesriigis.

17 Käibemaksu tasumist puudutava revisjoni tulemusel leidis Leedu maksuhaldur, et esimesena tehtud tarned kujutavad endast tavalise määraga maksustatavaid sisemisi kaubatarneid, mitte aga ühendusesiseseid kaubatarneid, mis on käibemaksust vabastatud. Selle revisjoniaruande jättis kõigepealt jõusse Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev riiklik maksuinspektsioon ning seejärel tühistas selle Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse haldusalas tegutsev maksuvaidluste komisjon).

18 Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev riiklik maksuinspektsioon pöördus Vilniaus apygardos administracinis teismas'esse (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu), kes tühistas Leedu Vabariigi valitsuse haldusalas tegutseva maksuvaidluste komisjoni otsuse ja leidis, et kohaliku ja riigi maksuhalduri hinnang oli põhjendatud.

19 Toridas vaidlustas selle kohtuotsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

20 Nimetatud kohus soovib teada, kuidas käibemaksu seisukohalt kvalifitseerida esimesena tehtud tarned. Märkides, et nendele tehingutele järgnesid teisena tehtud tarned ning et kõnealune kaup oli vaid üksnes ühe ainsa ühendusesisese lähetamise või veo ese, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, millised esimesena või teisena tehtud tarnetest tuleb kvalifitseerida ühendusesiseseks kaubatarneks, mis on käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel maksust vabastatud.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on tuvastatud, et kõnealuse kauba vedu lõppsoetajatele on tegelikult toimunud ning et viimased deklareerisid oma vastavas liikmesriigis vastavat ühendusesisest soetamist. Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et toimikus asuvatest tõenditest saab põhjendatult järeldada, et Toridas oli teadlik kõigist teisena tehtud tarneid puudutavatest olulistest asjaoludest. Arvestades seisukohti, mis on esitatud 6. aprilli 2006. aasta kohtuotsuses EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), täpsemalt selle kohtuotsuse punktis 36, kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, et esimesena tehtud tarnetele saab kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastust.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab seevastu, et sama kaubasaadetise puhul kuuluvad kahe teineteisele järgneva tarne ahelasse erinevate liikmesriikide ettevõtjad ning et Megalain tegutseb vahendajana. See võib tähendada, et majandustehinguid kogumis saab lugeda „kolmnurkseteks" tehinguteks, mis hõlmavad kolme ettevõtjat, kes on asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud kolmes erinevas liikmesriigis ning kes sooritasid kaks teineteisele järgnevat tarnet, mis on vaid ühe ainsa ühendusesisese kaubaveo ese. Selles osas võivad need kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 141 alla. Lõpuks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kuidas kõnealuse kauba ühe osa töötlemine mõjutab esimesena tehtud tarnete võimalikku maksust vabastamist.

23 Kuna Megalain on Eestis registreeritud käibemaksukohustuslane, avaldab eelotsusetaotluse esitanud kohus pealegi kartust, et võimalik keeldumine vabastada esimesena tehtud tarned maksust viib selleni, et üht ja sama majandustehingut maksustatakse nii tarnimisel kui ka omandamisel topelt.

24 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksu]direktiivi […] artikli 138 lõiget 1, artikli 140 punkti a ja/või artiklit 141 tuleb muu hulgas koostoimes sama direktiivi artiklitega 33 ja 40 tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel, nagu on vaidluse all käesolevas kohtuasjas […], tuleb esimeses liikmesriigis asuva maksukohustuslase tehtav kaubatarne maksust vabastada, kui enne selle tarnetehingu sõlmimist väljendab soetaja (teises liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslane) kavatsust müüa need kaubad kohe enne nende esimesest liikmesriigist väljaviimist maksukohustuslasele, kes asub kolmandas liikmesriigis ja kelle jaoks need kaubad ka kolmandasse liikmesriiki veetakse (lähetatakse)?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline see, et osa kaupadest enne nende vedamist kolmandasse liikmesriiki töödeldi teises liikmesriigis asuva (registreeritud käibe)maksukohustuslase korraldusel?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

25 Oma kahe küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult käibemaksudirektiivi artikli 33, artikli 40, artikli 138 lõike 1, artikli 140 punkti a ja artikli 141 tõlgendust. Kohus soovib iseäranis teada, kas sellised kaubatarned, nagu esimesena tehtud tarned, võib maksust vabastada nende käibemaksudirektiivi sätete alusel, mida kohaldatakse ühendusesisestele tehingutele.

26 Siiski tuleb tõdeda, et ainult kõnealuse direktiivi artikli 138 lõige 1 puudutab kaubatarnete vabastamist maksust, samas kui käibemaksudirektiivi artikli 140 punkti a, artiklit 141 ja artiklit 40 kohaldatakse vaid kaupade ühendusesisese soetamise suhtes. Samuti tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 33 reguleerib kaubatarne kohta, samas kui eelotsusetaotlus puudutab kaubatarnetele tehtavate maksuvabastuste korda.

27 Neil asjaoludel tuleb käesolevat eelotsusetaotlust analüüsida üksnes osas, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 40 ja artikli 138 lõike 1 tõlgendamist.

Esimene küsimus

28 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on esimeses liikmesriigis asuva maksukohustuslase tehtud kaubatarne nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud, kui enne selle tarnetehingu sõlmimist teavitab käibemaksukohustuslasena teises liikmesriigis registreeritud soetaja tarnijat, et kaup müüakse viivitamata edasi kolmandas liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele, enne kui kaup esimesest liikmesriigist välja viiakse ja sellele kolmandale maksukohustuslasele veetakse.

29 Käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool nende territooriumi, kuid liidu territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.

30 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast selgub, et kaubatarne vabastatakse selle artikli tähenduses maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud üle soetajale, 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 kohtuotsus, 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Samuti tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tähenduses ühendusesisese tarne tagajärg on ühendusesisene omandamine, nagu see on määratletud sama direktiivi artiklis 20, ning et seega tuleb neid kahte sätet tõlgendades anda neile sama tähendus ja ulatus (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2007, Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 34).

32 Nimetatud direktiivi artiklist 20 tuleneb aga, et omandamise saab kvalifitseerida ühendusesiseseks omandamiseks vaid tingimusel, kui kaup veeti või lähetati soetajale.

33 Seega tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 kohaldamise tingimused ei ole täidetud, kui tarnitavat kaupa ei veeta või saadeta soetajale, kes saab omandi asjaomase tarne tulemusel.

34 Mis puudutab tehinguid, mis – nagu kõne all põhikohtuasjas – moodustavad kahe järjestikuse tehingu ahela, mis leiavad aset vaid üheainsa ühendusesisese kaubaveona, siis selgub Euroopa Kohtu praktikast esiteks, et ühendusesisese kaubaveona saab kahest tarnest käsitleda vaid üht, mis on käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel ainsana maksust vabastatud (vt selle kohta kohtuotsus, 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45).

35 Teiseks tuleb selleks, et tuvastada, kumb kahest tarnest tuleb omistada ühendusesisesele kaubaveole, kogumis hinnata käesoleva juhtumi kõiki erilisi asjaolusid (vt selle kohta kohtuotsused, 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27, ning 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32).

36 Selle hinnangu käigus tuleb eelkõige kindlaks teha, mis hetkel toimus õiguse omanikuna kaupa käsutada teine üleandmine lõppsoetajale. Nimelt juhul, kui vastava õiguse teine üleandmine, see tähendab teine tarne leidis aset enne, kui toimub ühendusesisene kaubavedu, ei saa kõnealust teist üleandmist siduda esimesele soetajale tehtud esimese tarnega (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Kahe järjestikuse tarne puhul, mis toimusid vaid ühe ühendusesisese kaubaveona, tuleb selleks, et kindlaks teha, kummale neist kahest tarnest tuleb kõnealune vedu omistada, tuvastada, kas nimetatud vedu leidis aset pärast teist tarnet. Kui see peaks nii olema, siis tuleks ainult teine tarne kvalifitseerida ühendusesiseseks tarneks ning olenevalt asjaoludest vabastatakse see kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 1 maksust.

38 Käesoleval juhul ilmneb eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et Megalaini tarne lõppsoetajatele toimus enne ühendusesisest kaubavedu.

39 Eelotsusetaotluses on samuti täpsustatud, et Eestis käibemaksukohustuslasena registreeritud vahendaja Megalain ei olnud ühendusesisesel veol kõnealuse kauba saaja, sest kaup veeti otse liikmesriikidesse, kus asusid lõppsoetajad, nimelt Taani, Saksamaale, Madalmaadesse ja Poola.

40 Seega kujutavad põhikohtuasjas kõne all olevad esimesena tehtud tarned – tingimusel et seda kontrollib eelotsusetaotluse esitanud kohus – endast riigisiseseid tarneid, mida ei saa käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 alusel käibemaksust vabastada.

41 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et vahendaja on Eestis asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud. Siiski leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, et esimesena tehtud tarnete kvalifitseerimine maksustatavateks tehinguteks võib kaasa tuua topeltmaksustamise ohu, kuna Megalain deklareeris oma soetamised Eestis.

42 Ometi selgub käibemaksudirektiivi artikli 20 ja artikli 138 lõike 1 sõnastusest, et ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimise koht ei ole ühendusesisese tarne või soetamise kvalifitseerimise kriteerium.

43 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab sisuliselt, et esimesena tehtud tarnete kvalifitseerimine maksustatavateks tehinguteks võib kaasa tuua topeltmaksustamise ohu. Sellegipoolest, nagu väitis komisjon oma kirjalikes seisukohtades, ei saa selle ohu enesega põhjendada kõnealuste tehingute maksust vabastamist, kuna käibemaksudirektiivi nõuetekohane kohaldamine võimaldab vältida topeltmaksustamist ja tagada neutraalse maksustamise.

44 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole esimeses liikmesriigis asuva maksukohustuslase tehtud kaubatarne nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud, kui enne selle tarnetehingu sõlmimist teavitab käibemaksukohustuslasena teises liikmesriigis registreeritud soetaja tarnijat, et kaup müüakse viivitamata edasi kolmandas liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele, enne kui kaup

esimesest liikmesriigist välja viiakse ja sellele kolmandale maksukohustuslasele veetakse, tingimusel et kõnealune teine tarne on tegelikult toimunud ning kaup on seejärel esimesest liikmesriigist veetud kolmanda maksukohustuslase liikmesriiki. Esimese soetaja registreerimine käibemaksukohustuslasena muus liikmesriigis kui esimese tarne asukoha või lõppsoetamise koha liikmesriik ei ole ühendusesiseseks tehinguks kvalifitseerimise kriteerium ega iseenesest piisav tõend tehingu ühendusesisese laadi kohta.

Teine küsimus

45 Oma teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tõlgendamisel mõjutab esimese tarne maksust vabastamise tingimusi asjaolu, et kahest järgnevast tarnest koosnevas ahelas, nagu on kõne all põhikohtuasjas, töödeldi kaup vahendajast soetaja korraldusel enne kauba vedu lõppsoetaja liikmesriiki.

46 Eelotsusetaotlusest selgub, et põhikohtuasjas kõne all olevast kaubast osa töödeldi, see tähendab sorteeriti, kaeti jääkoorikuga ja pakiti Megalaini korraldusel pärast teisena tehtud tarneid ja enne selle vedu liikmesriikidesse, kus asusid lõppsoetajad. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on aga seisukohal, et käibemaksudirektiivi sätete analüüsimisel on võimalik jõuda järeldusele, et maksuvabastuse eeldus on nende samade töötlemata kaupade tarne.

47 Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikega 1 nähakse liikmesriikidele ette kohustus vabastada maksust kaubatarned, mis vastavad selles sättes ammendavalt loetletud sisulistele tingimustele (kohtuotsus, 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 29). Tarnitava kauba töötlemine ei kuulu aga selles artiklis toodud sisuliste tingimuste hulka.

48 Mis puudutab kahest tarnest koosnevat ahelat, nagu on kõne all põhikohtuasjas, siis piisab, kui tõdeda, et vastusest esimesele küsimusele selgub, et esimesena tehtud tarneid ei saa kvalifitseerida ühendusesiseseks kaubatarneks, kuna neile ei saa omistada ühtki ühendusesisest kaubavedu. Kauba võimalik töötlemine pärast neid esimesena tehtud tarneid ei muuda aga seda järeldust.

49 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 138 lõike 1 tõlgendamisel ei mõjuta see asjaolu, et kahest järgnevast tarnest koosnevas ahelas, nagu on kõne all põhikohtuasjas, töödeldi kaup vahendajast soetaja korraldusel enne kauba vedu lõppsoetaja liikmesriiki, esimese tarne maksust võimaliku vabastamise tingimusi, kuna töötlemine toimus pärast esimest tarnet.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 138 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole esimeses liikmesriigis asuva maksukohustuslase tehtud kaubatarne nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud, kui enne selle tarnetehingu sõlmimist teavitab käibemaksukohustuslasena teises liikmesriigis registreeritud soetaja tarnijat, et kaup müüakse viivitamata edasi kolmandas liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele, enne kui kaup esimesest liikmesriigist välja viiakse ja sellele kolmandale maksukohustuslasele veetakse, tingimusel et kõnealune teine tarne on tegelikult toimunud ning kaup on seejärel esimesest liikmesriigist veetud kolmanda maksukohustuslase liikmesriiki. Esimese soetaja**

registreerimine käibemaksukohustuslasena muus liikmesriigis kui esimese tarne asukoha või lõppsoetamise koha liikmesriik ei ole ühendusesiseseks tehinguks kvalifitseerimise kriteerium ega iseenesest piisav tõend tehingu ühendusesisese laadi kohta.

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 1 tõlgendamisel ei mõjuta see asjaolu, et kahest järgnevast tarnest koosnevas ahelas, nagu on kõne all põhikohtuasjas, töödeldi kaup vahendajast soetaja korraldusel enne kauba vedu lõppsoetaja liikmesriiki, esimese tarne maksust võimaliku vabastamise tingimusi, kuna töötlemine toimus pärast esimest tarnet.**

Allkirjad