EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

6. aprill 2006 *

Kohtuasjas C-245/04,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) 26. mai 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. juunil 2004, menetluses

EMAG Handel Eder OHG

versus

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (ettekandja) ja E. Levits,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. oktoobri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— EMAG Handel Eder OHG, esindaja: *Rechtsanwalt* W. Dellacher, keda abistas *Wirtschaftsprüfer* A. Breschan,

— Austria valitsus, esindaja: H. Dossi,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistasid *avvocato dello Stato* G. De Bellis ja *avvocato dello Stato* G. Fiengo,

— Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. Jackson ja S. Nwaokolo, keda abistas *barrister* M. Angiolini,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Gross,

olles 10. novembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv"), tõlgendamist ja eriti kaubatarneid puudutava artikli 8 lõike 1 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Austrias asuva äriühingu EMAG Handel Eder OHG (edaspidi „EMAG") ja Finanzlandesdirektion für Kärnten'i (Kärnteni liidumaa maksukeskus) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab EMAG tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab, et „[k]äibemaksuga maksustatakse [...] kauba tarnimine [...] tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „„kaubatarne" materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek".

5 Kuuenda direktiivi VI jaotise pealkirjaga „Maksustatavate tehingute koht" artikli 8 lõike 1 punktid a ja b sätestavad:

„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."

6 Kuues direktiiv sisaldab XVIa jaotist pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord", mis lisati 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) ja mis sisaldab artikleid 28a–28m.

7 Kuuenda direktiivi artikkel 28a sätestab:

„1. 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 [...]

[...]

[...]

3. Ühendusesisene kauba omandamine — õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalset 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.

[...]

7. Liikmesriigid võtavad meetmed tagamaks, et „ühendusesiseseks kauba omandamiseks" liigitatakse tehingud, mis oleks liigitatud [...] artiklis 5 määratletud „kaubatarnena", kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, oleks need teinud riigi territooriumil."

8 Kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõige 1 täpsustab:

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

9 Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik sätestab:

„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."

10 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt b sama direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis sätestab:

„2. Kui kaupa [...] kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]

d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

3. Liikmesriigid annavad kõigile maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa [...] kasutatakse:

[...]

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud [...] artikli 28c A ja C osa kohaselt."

Siseriiklikud õigusnormid

11 Umsatzsteuergesetz 1994 (edaspidi „UstG 1994") § 3 lõiked 1, 7 ja 8, põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis, sätestavad:

„1. Tarned on tehingud, millega ettevõtja annab ostjale või tema poolt volitatud kolmandale isikule üle õiguse käsutada kaupa tema nimel. Kauba käsutamise õiguse võib üle anda ettevõtja ise või tema poolt volitatud isik.

[...]

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

8. Kui kaup lähetatakse või veetakse ostjale või tema poolt volitatud kolmandale isikule kaubatarne raames, loetakse tarne toimumise kohaks kauba veo alustamise või ekspediitorile, vedajale või prahivõtjale üleandmise kohta. Kauba lähetamisega on tegemist siis, kui ettevõtja laseb vedajal või prahivõtjal kauba vedada kolmandale isikule või tagab sellise vedamise ekspediitori kaudu."

12 Austria seadusandja toodud põhjenduste kohaselt on selle paragrahvi lõiget 8 muudetud 2000. aasta Steuerreformgesetz'iga (*BGBl.* I 106/1999), et kohandada seda kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktiga a, ning see on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupa veetakse või lähetatakse kaubatarne raames tarnija või ostja poolt, on tarne toimumise kohaks vedamise alguse või kauba ostjale või tema poolt volitatud isikule lähetamise koht. Kauba lähetamisega on tegemist siis, kui vedaja või prahivõtja on kauba kohale vedanud või kui selline vedu toimus ekspediitori kaudu. Lähetamise alguseks loetakse ekspediitorile, vedajale või prahivõtjale üleandmise hetke."

13 UstG 1994 § 12 lõike 1 punkt 1, mida kohaldatakse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korral, sätestab:

„Ettevõtja võib maha arvata järgmised tasutud sisendkäibemaksu summad:

1) maksu, mida teised ettevõtjad on eraldi märkinud arvele (§ 11), mis talle esitati kaubatarnete või muude tema ettevõttele Austrias teostatud tehingute eest [...]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14 EMAG ostis 1996. ja 1997. aastal K GmbH-lt (edaspidi „K"), mis on samuti Austrias asutatud äriühing, mitteraudmetalle.

15 K oli omakorda ostnud kõnealuse kauba Itaalias või Madalmaades asuvatelt tarnijatelt (edaspidi „tarnijad"). On teada, et EMAG ei tundnud K tarnijad. Pärast iga tehingu tegemist andis K oma tarnijatele korralduse anda kaup üle ekspediitorile, kelle ülesanne oli toimetada kaubad veoautoga otse kas EMAG Austrias asuvale territooriumile või vastavalt EMAG poolt K-le antud juhtnööridele EMAG samuti Austrias asuvatele klientidele.

16 K saatis EMAG-le arve kauba kokkulepitud ostuhinna kohta, millele oli lisatud 20% Austria käibemaksu. EMAG taotles seejärel nimetatud maksu sisendkäibemaksuna mahaarvamist.

17 Asjas pädev Finanzamt ning seejärel Finanzlandesdirektion für Kärnten ei andnud mahaarvamiseks luba põhjusel, et K esitas EMAG-le käibemaksuga arve ekslikult. Viimane esitas seepeale kaebuse Verwaltungsgerichtshofile.

18 EMAG väidab, et UStG 1994 § 3 lõige 8 ei olnud kohaldatav kaubatarnete suhtes, mida K talle teostas, kuna kauba Austriasse lähetamise korraldust ei andnud mitte tema, vaid K. Sellega seoses ta rõhutab, et ei teadnud, kes olid K tarnijad, et K-l oli võimalus kuni iga kaubatarne lõpuleviimiseni muuta sihtkohta või kauba adressaadi asukohta ning et too seda võimalust mõnikord ka kasutas ning et K-le langesid kõik kauba kaotsimineku või kahjustamisega seotud riskid selle hetkeni, mil EMAG või tema kliendid kauba vastu võtsid.

19 EMAG leiab, et tema huvides K poolt teostatud tarnete koht oli Austria, mistõttu need tarned kuulusid K puhul maksustamisele Austria käibemaksuga. Seega oli K-l

õigus märkida arvele käibemaksu ning temal endal oli õigus seda sisendkäibemaksuna tagasi küsida.

20 Finanzlandesdirektion'i sõnul tasus K kauba eest esiteks oma tarnijatele, kes andsid selle kas Madalmaades või Itaalias K käsutusse. Kauba vedamise Itaaliast või Madalmaadest Austriasse, kus need toimetati EMAG-le või viimase korraldusel tema klientidele, usaldas K järgmisena ekspediitorile. Finanzlandesdirektion rõhutab, et kauba vedamise teostaja oli K, kes täitis EMAG suhtes tarnimise kohustust ning et viimane oli sellest teadlik.

21 Neil asjaoludel leiab Finanzlandesdirektion, et UstG 1994 § 3 lõige 8 oli kohaldatav tarnetele, mida K EMAG-le teostas. Kuna kauba üleandmine K volitatud ekspediitorile toimus Itaalias või Madalmaades, oli tarnete koht, mida K EMAG-le teostas, vastavalt sellele sättele ühes nendest liikmesriikidest. UstG 1994 § 12 lõike 1 punkti 1 kohaldades on tasutud sisendkäibemaksu võimalik maha arvata üksnes siis, kui tehinguid, mille eest arve esitati, teostati Austrias. Kuna kõiki tehinguid teostati kas Itaalias või Madalmaades, oli tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine EMAG poolt ekslik.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et pooleliolevas kohtumenetluses teostati kahte eraldiseisvat tarnet kaupade üheainsa füüsilise liikumisena.

23 Ta leiab, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile a on esimese, Itaalia või Hollandi tarnijate poolt K huvides teostatud tarne koht see, kust kaup lähetatakse või veetakse, st kas Itaalia või Madalmaad. Samas soovib ta välja selgitada teise, K poolt EMAG huvides teostatud tarne koha.

24 Selles osas leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimese lause sõnastus ei sätesta seda, kas kauba ühendusesisese liikumisena tuleb käsitleda üksnes esimest tarnet või saab seda teha üheaegselt mõlema tarne osas. Viimasel juhul küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas teise, K poolt EMAG huvides teostatud tarne koht on see, kust kaup tegelikult lähetatakse (põhikohtuasjas Itaalia või Madalmaad), või see, kus esimene tarne lõppeb (põhikohtuasjas Austria).

25 Neil asjaoludel otsustas Verwaltungsgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et koht, kust algab kauba lähetamine või vedamine, on otsustav ka siis, kui mitu ettevõtjat lepivad kokku sama kaupa puudutavas tarnetehingus ning kui erinevaid tarnetehinguid tehakse kaupade üheainsa liikumisega?

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 üheainsa liikumisega?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas sellisel juhul mõistetakse teise tarne alguskohana kauba tegelikku lähtekohta või kohta, kus lõppeb esimene kaubatarne?

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

Esialgsed märkused

26 Kõigepealt tuleb meenutada, et direktiiviga 91/680, mille eesmärk on maksupiiride kaotamine liikmesriikide vahel, kaotab ühenduse seadusandja alates 1. jaanuarist 1993 lõplikult ära impordimaksu ja ekspordi maksuvabastuse liikmesriikidevahelises kaubanduses (nimetatud direktiivi teine ja kolmas põhjendus).

27 Kuna aga selleks kuupäevaks ei olnud täidetud tingimused, mis võimaldaksid rakendada tarnitava kauba ja osutatavate teenuste maksustamise põhimõtet päritoluliikmesriigis, ilma et see piiraks maksukohustuslaste vahelises ühendusesiseses kaubanduses kehtiva põhimõtte rakendamist, mille kohaselt peaks lõpptarbi-

misetapil maksustamisest tulenev maksutulu laekuma liikmesriigile, kus nimetatud lõpptarbimine toimub, sätestas ühenduse seadusandja kuuenda direktiivi XVIa jaotises liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorra, mis põhineb uue maksustatava teokoosseisu kehtestamisel, milleks on ühendusesisene kauba omandamine (direktiivi 91/680 seitsmes kuni kümnes põhjendus).

28 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimene lõik sätestab, et käibemaksuga maksustatakse teatud tingimustel „ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena". Ühendusesisene kauba omandamine on määratletud sama artikli lõike 3 esimeses lõigus kui „õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalset 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".

29 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 23–25 märkis, on kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimese lõigu alusel lähetamise või veo sihtliikmesriigis maksustatud igasuguse ühendusesisese omandamise tulemuseks nimetatud lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud kaubatarne sama direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu kohaselt.

30 Kuuenda direktiivi XVIa jaotises ette nähtud üleminekukorra raames teostab müüja ühest küljest selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a ja artikli 28c A osa punkti a

esimese lõigu kohaselt kauba ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksust vabastatud tarnet ning teisest küljest võib selles liikmesriigis nende kaupade eest maksmisele kuuluvat või makstud sisendkäibemaksu maha arvata või tagasi saada vastavalt sama direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile b, nimetatud direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis. Mis puudutab kauba omandajat, siis tema teostab vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a esimesele lõigule ja artikli 28b A osa lõikele 1 nimetatud ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis maksustatud ühendusesisest omandamist.

31 See kord lubab maksutulusid üle kanda liikmesriiki, kus toimus tarnitava kauba lõpptarbimine.

Teine ja neljas küsimus

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teises ja neljandas küsimuses, mida on sobilik analüüsida koos, sisuliselt seda, kas juhul, kui kaks sama kaubaga seotud järjestikust tarnet, mida teostavad tasu eest maksukohustuslased, kes sellena tegutsevad, toovad kaasa üheainsa ühendusesisese kaubalähetuse või üheainsa ühendusesisese kaubaveo, võivad nad mõlemad olla kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel maksust vabastatud kaubatarned ja kas sellele küsimusele vastamiseks on asjakohane teada, kellel esimesest müüjast, vahendajast või teisest omandajast on lähetamise või vedamise ajal kauba käsutusõigus.

33 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas saaks kaks järjestikust tarnet olla kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel maksust vabastatud üksnes siis, kui kahte tarnet käsitletakse ühe ühendusesisese kauba liikumisena.

34 Kui see oleks nii, siis sellel oleksid järgmised tagajärjed.

35 Esiteks teostaks esimene müüja esimest kaubatarnet, mille teostamise koht kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a kohaldamisel on kauba lähetamise või veo lähteliikmesriigis. Esimest tarnet teostaks esimese ühendusesisese omandamise ajal vahendaja ja selle teostamise koht oleks vastavalt artikli 28c A osa punktile 1 nimetatud lähetamise või veo sihtliikmesriigis.

36 Teiseks, kuna vahendaja teostas ise teist kaubatarnet, mille koht oli vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile a samuti lähteliikmesriigis, siis selle teise kaubatarnega seoses teostas teine omandaja omakorda teist ühendusesisest omandamist ja selle toimumise koht oli sihtliikmesriigis.

37 Selline järjestamine oleks üheaegselt nii ebaloogiline kui vastuolus käesoleva kohtuotsuse punktides 26–31 kirjeldatud liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorra ülesehitusega.

38 Esiteks, isegi kui kaks järjestikust kaubatarnet toovad kaasa üksnes kaupade üheainsa liikumise, tuleb neid käsitleda ajalises järjestuses olevatena. Vahendaja ei või teisele omandajale üle anda kauba omanikuna käsutamise õigust enne, kui ta on selle eelnevalt saanud esimeselt ostjalt, ja järelikult saab teine kaubatarne toimuda alles pärast esimese teostamist.

39 Kuna vahendaja poolt kauba omandamise koht on kauba lähetamise või veo sihtliikmesriik, oleks igasuguse loogika vastane käsitleda seda maksukohustuslast nii, nagu ta oleks teostanud sama kauba järgmist tarnet alates nimetatud lähetamise või veo lähteliikmesriigist.

40 Teiseks, kuuenda direktiivi asjaomaste sätete, mille kohaselt käsitletakse kauba üheainsa ühendusesisese liikumisena kahest järjestikusest kaubatarnest ühte, tõlgendamine võimaldab kergesti saavutada selle direktiivi XVIa jaotises ette nähtud üleminekukorra eesmärgi, milleks on maksutulude ülekandmine liikmesriiki, kus toimus tarnitava kauba lõpptarbimine. Ülekandmine on juhul, kui kauba ühendusesisese liikumise raames on tegemist üheainsa tehinguga, tagatud, kohaldades koosmõjus kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku (tarne lähteliikmesriigi antav maksuvabastus, mis toob kaasa ühendusesisese lähetamise või veo), artikli 17 lõike 3 punkti b artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis (lähteliikmesriigis maksmisele kuuluva või makstud sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagasimaksmine) ning artikli 28a lõike 1 punkti a esimest lõiku (ühendusesisese omandamise maksustamine sihtliikmesriigis). Selline kord tagab maksustamisel asjaomaste liikmesriikide pädevuse selge piiritlemise.

41 Seevastu ei saa kuuenda direktiivi asjaomaseid sätteid tõlgendada nii, et kahte järjestikust tarnet käsitletakse üheaegselt üheainsa ühendusesisese kauba liikumisena.

42 Tegelikult ei ole vaja selleks, et tagada maksutulu ülekandmine liikmesriiki, kus toimus tarnitud kauba lõpptarbimine, kvalifitseerida teist ühendusesisest tehingut samuti üheainsa ühendusesisese kaupade liikumisena, kuna ülekanne tehti juba esimese tehingu lõpus, nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 40.

43 Peale selle tuleb sedastada, et kui kahte järjestikust kaubatarnet oleks käsitletud üheainsa ühendusesisese kaupade liikumisena, siis kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt b, sama direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis, mis kujutab endast maksutulu ülekandmise korra peamist sätet, ei täidaks oma eesmärki selles osas, mis puudutab vahendaja poolt teostatud teist kaubatarnet, kuna viimane ei oleks sellisel juhul kauba ühendusesisese lähetamise või veo lähteliikmesriigis üldse sisendkäibemaksu tasunud.

44 Et ennetada maksutulude kaotamise riski, nägi nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 218/92 halduskoostöö kohta kaudsete maksude (käibemaks) valdkonnas (EÜT L 24, lk 1), mis asendati alates 1. jaanuarist 2004 nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392), ette liikmesriikide pädevate ametiasutuste vahelise teabevahetussüsteemi loomise ühendusesiseste tehingute kohta. Käesoleva kohtuotsuse punktis 41 vaadeldud tõlgendus mitmekordistaks sellist teabevahetust nõudvaid juhtumeid ning raskendaks seetõttu pädevatel maksuhalduritel kõnealuste tehingute kontrollimist.

45 Seega tuleb teisele ja neljandale küsimusele vastata, et kui kaks sama kaubaga seotud järjestikust kaubatarnet, mida teostavad tasu eest maksukohustuslased, kes sellena

tegutsevad, toovad kaasa üheainsa ühendusesisese kaubalähetuse või üheainsa ühendusesisese kaubaveo, saab üksnes ühte nendest kahest tarnest käsitleda lähetamise või veona, mis on kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel ainsana maksust vabastatud. See tõlgendus on kehtiv, hoolimata sellest, kellel maksukohustuslastest, kas müüjal, vahendajal või teisel omandajal, on nimetatud lähetamise või veo ajal kauba käsutusõigus.

Esimene küsimus

46 Mis puudutab kaubatarne toimumise koha kindlaksmääramist, siis tuleb kõigepealt märkida, et kuues direktiiv ei tee mingit vahet „ühendusesisestel" kaubatarnetel ja „sisemistel" kaubatarnetel. Selle direktiivi artikli 8 lõige 1 eristab üksnes kaubatarneid, mis toovad kaasa lähetamise või vedamise [punkt a], nendest, mis lähetamist või vedamist kaasa ei too [punkt b], ja nendest, mida teostatakse laeva, õhusõiduki või rongiga ja veo selles järgus, mis toimub ühenduse territooriumil [punkt c]; viimane olukord on käesolevas kohtuasjas asjassepuutumatu.

47 Teisele ja neljandale küsimusele antud vastustest selgub, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas võib ühe ühendusesisese kaupade liikumisena käsitleda kahest järjestikust kaubatarnest vaid ühte.

48 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile a on sellise tarne koht kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik.

49 Teise kaubatarne puhul, mis lähetamist või vedamist kaasa ei too, on vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile b kaubatarne koht kauba asukoht tarnimise ajal.

50 Kui kahest järjestikusest tarnest toob ühendusesisese kauba lähetamise või vedamise kaasa esimene, mille tulemus on ühendusesisene omandamine, mis on nimetatud lähetamise või vedamise sihtliikmesriigis maksustatud, on teise tarne koht sellele eelnenud ühendusesisese omandamise koht, st sihtliikmesriik. Vastupidisel juhul, kui kahest järjestikusest tarnest toob ühendusesisese kauba lähetamise või vedamise kaasa teine, siis enne kauba lähetamist või vedamist tehtud esimese kaubatarne koht on selle lähetamise või vedamise lähteliikmesriik.

51 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile a on kindlaks määratud üksnes kaubatarne koht, mis toob kaasa kauba ühendusesisese lähetamise või vedamise; selleks kohaks on selle lähetamise või vedamise lähteliikmesriik. Teise kaubatarne koht on kindlaks määratud vastavalt selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile b; selleks kohaks loetakse kas nimetatud lähetamise või vedamise lähte- või sihtliikmesriiki sõltuvalt sellest, kas see kaubatarne on kahest järjestikusest tarnest esimene või teine.

Kolmas küsimus

52 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

53 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 (esimene koda) otsustab:

1. **Kui kaks sama kaubaga seotud järjestikust kaubatarnet, mida teostavad tasu eest maksukohustuslased, kes sellena tegutsevad, toovad kaasa üheainsa ühendusesisese kaubalähetuse või üheainsa ühendusesisese kaubaveo, saab üksnes ühte nendest kahest kaubatarnest käsitleda lähetamise või veona, mis on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesrii-**

kide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 28c A osa punkti a esimese lõigu alusel ainsana maksust vabastatud.

See tõlgendus on kehtiv, hoolimata sellest, kellel maksukohustuslastest, kas müüjal, vahendajal või teisel omandajal, on nimetatud lähetamise või veo ajal kauba käsutusõigus.

2. **Vastavalt kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 8 lõike 1 punktile a on kindlaks määratud üksnes kaubatarne koht, mis toob kaasa kauba ühendusesisese lähetamise või vedamise; selleks kohaks on selle lähetamise või vedamise lähteliikmesriik. Teise kaubatarne koht on kindlaks määratud vastavalt selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile b; selleks kohaks loetakse kas nimetatud lähetamise või vedamise lähte- või sihtliikmesriiki sõltuvalt sellest, kas see kaubatarne on kahest järjestikusest tarnest esimene või teine.**

Allkirjad