KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. mail 2010[1]

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eesotsusetaotlusega palub Regeringsrätten (Rootsi kõrgeim halduskohus) Euroopa Kohtul tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivis 2006/112/EÜ[2], mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112"), sätestatud eeskirju ühendusesisese soetamise kohta.

2. Konkreetselt on tegemist küsimusega, kuidas maksustatakse uue purjeka soetamist, mille ostja X kavatseb soetada Ühendkuningriigis, et seda seal või mõnes muus liikmesriigis kolm kuni viis kuud kasutada, ning vedada seejärel purjekas oma elukohta Rootsis. X on seisukohal, et see kujutab endast tarnet liikmesriigi territooriumil, mis maksustatakse päritoluriigis. Rootsi maksuamet, keda toetavad Euroopa Kohtu menetluses Saksa valitsus ja komisjon, on seevastu seisukohal, et (hoolimata ajavahemikust) on tegemist Rootsis toimunud ühendusesisese soetamisega.

II. Õiguslik raamistik

A. *Euroopa Liidu õigus*

3. Direktiivi 2006/112 põhjendus 11 sätestab:

„Samuti tuleks üleminekuperioodi ajal maksustada sihtkohaliikmesriikides nende liikmesriikide maksumäärade ja tingimuste kohaselt ühendusesiseseid soetamisi, mida on teatud summa ulatuses sooritanud maksukohustusest vabastatud maksukohustuslased või mittemaksukohustuslastest juriidilised isikud, samuti ka mõningaid ühendusesiseseid kaugmüügitehinguid ja uute veovahendite

1 – Algkeel: saksa.
2 – ELT L 347, lk 1.

tarnet eraisikutele või asutustele, kes ei ole maksukohustuslased või siis on sellest vabastatud, sest need tehingud võiksid erisätete puudumisel põhjustada olulist konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel".

4. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 asjaomased sätted näevad ette järgmist:

„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;

[…]"

5. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõige 2 näeb lisaks ette:

„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, päästе- 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. Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõige 1 määratleb „kaubatarne" mõiste järgmiselt:

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

7. Direktiivi 2006/112 artikli 20 esimese lõigu kohaselt on „[k]aupade ühendusesisene soetamine […] 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 artikli 40 kohaselt loetakse kaupade ühendusesisese soetamise kohaks kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.

9. Direktiivi 2006/112 artikkel 68 sätestab, et ühendusesisese soetamise korral tekib maksustatav teokoosseis hetkel, mil on toimunud kaupade ühendusesisene soetamine. Artikli 68 kohaselt loetakse soetamine toimunuks hetkel, mil sarnased kaubatarned loetakse liikmesriigi territooriumi siseselt toimunuks.

10. Direktiivi 2006/112 artikkel 138 näeb ette ühendusesiseste kaubatarnete järgmised maksuvabastused:

„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;

[…]"

B. *Rootsi õigus*

11. Vastavalt käibemaksuseaduse (1994:200) (mervärdesskattelagen, edaspidi „käibemaksuseadus") 1. peatüki §-le 1 tuleb riigile käibemaks tasuda muu hulgas kauba riigisiseselt müügilt, mis on maksustatav ja toimub majandustegevuse osana, ja vallasvaraks oleva kauba ühendusesisesel soetamisel. Käibemaksuseaduse 2a. peatüki § 3 kohaselt käsitatakse kaupa ühendusesiseselt soetatud kaubana, kui soetatavaks kaubaks on 1. peatüki §-s 13a nimetatud uus veovahend.

12. Käibemaksuseaduse 3. peatüki §-s 30a on sätestatud, et selliste uute veovahendite müük, mille müüja või ostja või nende nimel tegutsev isik veab Rootsist teise liikmesriiki, vabastatakse maksust, isegi kui ostja ei ole registreeritud käibemaksukohustuslasena.

13. Käibemaksuseaduse 2a. peatüki § 2 kohaselt tähendab „ühendusesisene soetamine" seda, kui isik soetab tasu eest kaupa, mille soetaja või müüja või nende nimel tegutsev isik veab teisest liikmesriigist Rootsis asuvale soetajale.

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

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

15. Eraisik X, kes on Rootsi elanik, kavatseb soetada Ühendkuningriigis isiklikuks tarbeks uue purjepaadi, mis on pikem kui 7,5 meetrit. Pärast purjeka tarnimist kavatseb X kasutada seda päritoluliikmesriigis vaba aja veetmise eesmärgil kolm kuni viis kuud ja sõita seega purjekaga rohkem kui 100 tundi või teise võimalusena viia purjeka kohe pärast tarnimist päritoluliikmesriigist välja, et kasutada seda samal eesmärgil teistes liikmesriikides, mis ei ole Rootsi. Mõlemal juhul sõidetakse purjekaga pärast kavandatud kasutamist lõplikku sihtkohta Rootsi.

16. Selgitamaks soetamisest tulenevat maksukohustust, taotles X Skatterättsnämndeni (maksuõiguse komisjon) eelnevat seisukohta

küsimuses, kas kummalgi juhul maksustatakse soetamine Rootsis käibemaksuga.

17. Skatterättsnämnden leidis, et mõlemal juhul on tegemist uue veovahendi käibemaksuga maksustatava ühendusesisese soetamisega, millelt X peab tasuma Rootsis käibemaksu. X kaebas selle seisukoha edasi Regeringsrättenisse. Ta on seisukohal, et purjeka tarnimine tuleks maksustada Ühendkuningriigi territooriumil tehtava tarnena. Neil asjaoludel esitas Regeringsrätten 16. veebruari 2009. aasta määrusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) 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 see mõjutaks vastuseid esimesele ja teisele küsimusele, kui 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 nõukogu direktiivi [2006/112/EÜ] (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 2 lõike 2 punktile b?"

18. X, Skatteverket (Rootsi maksuamet), Saksa valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid Euroopa Kohtule kirjalikud märkused. X, Rootsi valitsus ja komisjon esitasid oma suulised väited kohtuistungil.

IV. Õiguslik hinnang

A. *Esimene, teine ja kolmas eelotsuse küsimus*

19. Esimese kolme eelotsusetaotluse küsimusega, mida tuleb uurida koos, soovitakse selgitust, millised tingimused peavad olema täidetud, et tegemist oleks direktiivi 2006/112 artikli 20 kohase ühendusesisese soetamisega või sama direktiivi artikli 138 kohase käibemaksust vabastatud ühendusesisese tarnega, kui asjaomaseid kaupu ei veeta kohe päritoluriigist sihtriiki. Regeringsrätten küsib samuti, kas sellega seoses on oluline, et soetatav kaup on uus veovahend ja kauba soetaja on eraõiguslik isik, kes kavatseb veovahendit lõppkokkuvõttes kasutada konkreetses liikmesriigis (kolmas küsimus).

20. Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile ii koostoimes sama direktiivi artikli 2 lõike 2 punkti a alapunktiga ii tuleb 7,5 meetrist pikema uue laeva ühendusesisene soetamine mittemaksukohustuslasest isiku poolt käibemaksuga maksustada selle riigi territooriumil, kus toimus ühendusesisene soetamine.

21. Direktiivi artiklis 20 toodud määratluse kohaselt on kaupade ühendusesisene soetamine 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.

22. Sellele vastavalt seab direktiivi 2006/112 artikli 138 lõige 1 ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimuseks, et müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab asjaomaseid kaupu sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid Euroopa Liidu territooriumil.

23. Seega peavad ühendusesisese soetamise kui maksustatava teokoosseisu puhul olema täidetud kaks tingimust: esiteks peab kaupade soetaja omandama õiguse neid kaupu omanikuna käsutada; teiseks tuleb kaubad lähetada või vedada päritoluriigist teise liikmesriiki. Selleks et tarne oleks päritoluliikmesriigis käibemaksust vabastatud, peab täidetud olema ka teine tingimus. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on vajalik, et ühendusesisese tarnimise või soetamise kindlaksmääramine toimuks objektiivsete elementide alusel, nagu asjaomase kauba füüsiline liikumine liikmesriikide vahel. [3]

3 – 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt (EKL 2007, lk I-7797, punkt 40).

24. Nende sätete sõnastusest ei nähtu siiski, milline peab olema ajaline või sisuline seos omandiõiguse ülemineku ja teise liikmesriiki vedamise alguse või lõpu vahel.

25. X on seisukohal, et kui purjekat on enne sihtliikmesriiki vedamise algust kasutatud kauem kui kolm kuud või 100 tundi, ei ole enam tegemist ühendusesisese soetamisega. Seejuures ei tohiks purjeka kasutamist päritoluliikmesriigis käsitada veel veo algusena, kui ei alustata kohe teekonda sihtsadamasse. Õiguskindluse huvides tuleks kehtestada kindel ajavahemik.

26. Teised menetlusosalised leiavad seevastu, et seda protsessi tuleb käsitleda tervikuna, kusjuures ajaline seos kauba soetajale üleandmise ja selle lähetamise või vedamise vahel on ainult üks mitmest tegurist, mida tuleb arvesse võtta. Kui juba algusest saadik on selge, et kauba eesmärgipärane kasutamine toimub päritoluliikmesriigist erinevas liikmesriigis, on see olulise tähtsusega asjaolu, mis võimaldab järeldada, et tegemist on ühendusesisese soetamisega sihtriigis.

27. On küsitav, milline neist kahest seisukohast on rohkem vastavuses ühendusesisest soetamist käsitlevate eeskirjade mõtte ja eesmärgiga. Sellega seoses tuleb esmalt meenutada ühendusesisest kaubandust käsitlevate õigusaktide vastuvõtmist. [4]

28. Käibemaksuga maksustatakse eratarbimist liikmesriigi territooriumil. Seetõttu maksustatakse kauba tarnimine ja teenuste osutamine liikmesriigi territooriumil käibemaksuga (direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktid a ja c). Käibemaksuga maksustatakse ka kaupade ühendusesisene soetamine ja kaupade import (direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktid b ja d). Kaks viimati nimetatud maksustatavat teokoosseisu tagavad selle, et kaup maksustatakse käibemaksuga soetamise või impordi liikmesriigis, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine. [5]

29. Ühendusesisene soetamine maksustatava teokoosseisuna võeti kasutusele liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise

4 – Vt selle kohta minu 11. jaanuari 2007. aasta ettepanek kohtuasjas C-409/04: Teleos jt (EKL 2007, lk I-7797, ettepaneku punktid 24–29) ja minu 10. novembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, ettepaneku punktid 19–25).

5 – Vt 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, punktid 31 ja 40); eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 36; 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée (EKL 2007, lk I-7861, punkt 22) ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International (EKL 2007, lk I-7897, punkt 22).

üleminekukorrana 1. jaanuaril 1993.[6] Enne seda käsitleti kahe liikmesriigi vahelist kaubatarnet nagu mis tahes tarnet rahvusvahelises kaubanduses. Seejuures kujutas endast piiriületus ekspordil või impordil olulist pidepunkti maksust vabastamise või maksustamise jaoks. Siseturu väljakujundamise käigus kaotati sisepiiridel kontrollid, mis lõpuks tingis ühendusesisest kaubandust reguleerivate uute käibemaksueeskirjade vastuvõtmise.

30. Siiski ei ulatunud ümberkorraldused nii kaugele, et siseriiklikele kaubatarnetele kehtivaid eeskirju oleks laiendatud kahe liikmesriigi vahelisele kaubandusele. Sest see oleks tähendanud seda, et käibemaks ei kuulu enam selle riigi pädevusse, kuhu kaup imporditi ning kus kaup ära tarbiti, vaid selle riigi pädevusse, kust kaup lähetati. Üleminekukord jätab seevastu liikmesriikide maksustamisalase pädevuse senise jaotuse puutumata.[7]

31. Saavutamaks seda, et käibemaks jääks edasi selle liikmesriigi pädevusse, kus toimub lõpptarbimine, kehtestati uus maksustatav teokoosseis – ühendusesisene soetamine – ja liikmesriikide vahelise sisetarne maksuvabastus.

32. Seega on lähetamine või vedu teise liikmesriiki määrava tähtsusega, et eristada tarnet ühe liikmesriigi territooriumil ühendusesisesest tarnest. Selle maksustatava teokoosseisu eesmärk on jaotada tarneriigi ja sihtriigi vaheline maksustamisalane pädevus nii, et käibemaks kuulub selle riigi pädevusse, kus toimub tarnitud kauba lõpptarbimine.

33. Lisaks maksustamisalase pädevuse jaotusele järgivad just uute veovahendite ühendusesisese soetamise maksustamist käsitlevad eeskirjad ka eesmärki vältida erinevatest maksumääradest tulenevat konkurentsimoonutamist liikmesriikide vahel, nagu on sätestatud direktiivi 2006/112 põhjenduses 11.

34. Kuigi direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt maksustatakse käibemaksuga üldjuhul ainult ühendusesisene soetamine maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, on seadusandja näinud ette, et ka uute veovahendite soetamine eraisikute poolt maksustatakse käibemaksuga. Kuna kõnealused

6 – Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991 L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160).

7 – Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus EMAG, punkt 27, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 22, kus mõlemal juhul on viidatud direktiivi 91/680 põhjendustele 7–10.

kaubad on suure väärtusega [8] ja hõlpsalt transporditavad, oleks eraisikute jaoks atraktiivne soetada veovahendeid madala käibemaksumääraga liikmesriikides, kui tarne maksustatakse käibemaksuga päritoluliikmesriigis. Maksustamine riigis, kus toimus ühendusesisene soetamine, tagab selle, et soetaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu suurus on sama, sõltumata riigist, kus ta veovahendi soetab. Seega välistavad eeskirjad selle, et veovahenditega kauplejad saaksid konkurentsieelise pelgalt seetõttu, et nende tegevuskohajärgses riigis kehtib madalam käibemaksumäär.

35. Ühendusesiseseid tarneid ja ühendusesisest soetamist käsitlevate õigusaktide tõlgendamine peab tagama, et sihipäraste maksumeetmetega ei saaks mööda hiilida maksustamisalase pädevuse jaotusest ja võrdsetest konkurentsitingimustest.

36. Nagu Skatteverket, Saksa valitsus ja komisjon õigesti märgivad, võiksid maksukohustuslased tarbimiskohaga seotuse puudumisel omavoliliselt otsustada, millises riigis uue veovahendi soetamine maksustataks, kui maksustamisalase pädevuse üleminek riigile, kus toimus ühendusesisene soetamine, sõltuks ainult sellest, kas kõnealune veovahend lahkub päritoluriigist või saabub sihtriiki teatava ajavahemiku jooksul pärast selle tarnimist. Sel juhul võiksid ka tahtmatud viivitused vedamisel tingida maksustamisõiguse ülemineku, kuigi on väljaspool kahtlust, et kõnealuste kaupade lõpptarbimine toimub tarneriigist erinevas liikmesriigis.

37. Selle asemel, et lähtuda jäikadest tähtaegadest, mida direktiiv pealegi ei sätesta, tuleb kõiki asjaomaseid asjaolusid tervikuna käsitledes teha kindlaks, millises liikmesriigis toimub lõpptarbimine. Seejuures peaks eelkõige tähelepanu pöörama objektiivsetele asjaoludele.

38. Käesolevas kohtuasjas võib lisaks veo ajalisele kulule omada näiteks tähtsust see, kus purjekas on registreeritud ja kus omab selle soetaja alalist purjeka jaoks mõeldud sildumisrajatist. Eraisikust soetaja elukoht võib samuti anda tunnistust sellest, kus purjekat lõppkokkuvõttes alaliselt kasutama hakatakse. Ajalise kulu kindlaksmääramisel võib muu hulgas rolli mängida ka vahemaa tarneriigi ja sihtriigi vahel ning tarnitava kauba kasutusiga. Kui veovahendi vedamisele kuluv aeg on selle kogu kasutuseaga võrreldes väga lühike, tuleb eeldada, et kauba tarbimine toimub põhiliselt sihtriigis.

8 – Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti a alapunkti ii kohaselt kohaldatakse eraisikute poolt soetamise maksustamist ainult laevade puhul, mis on pikemad kui 7,5 meetrit.

39. Kuigi ühendusesisese tarne ja ühendusesisese soetamise mõisted on oma olemuselt objektiivsed ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, [9] tuleb sellest hoolimata võtta arvesse kauba soetaja kavatsusi seoses kauba lõpptarbimise kohaga, millest annavad tunnistust objektiivsed asjaolud ja mida ta väljendab tarnimise ajal. [10] Müüja peab juba arve väljastamise ajal teadma, kas ta peab sellele käibemaksu märkima või võib selle tegemata jätta, kuna tegemist on käibemaksust vabastatud ühendusesisese tarnega.

40. Lisaks tuleb arvestada, et vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 68 tekib maksustatav teokoosseis ühendusesisese soetamise korral hetkel, mil vastavad kaubatarned loetakse liikmesriigi territooriumi siseselt toimunuks. Vastavalt direktiivi artiklile 63 koostoimes artikliga 14 toimub see hetkel, kui kauba soetaja omandab õiguse käsutada materiaalset vara omanikuna. Kui kauba soetaja ise võtab kauba vastu päritoluriigis, on juba täidetud tingimus, mille kohaselt toimub tarne liikmesriigi territooriumil. Küsimusele, kas selle asemel on tegelikult tegemist ühendusesisese tarnega teises liikmesriigis, saab sel ajal vastata ainult selle teabe põhjal, mida kauba soetaja annab teise liikmesriiki vedamise kavatsuse ja seal toimuva eesmärgipärase kasutamise kohta.

41. Selles suhtes kujutab veovahendi ühendusesisene soetamine eraisiku poolt endast erijuhtu. Esiteks on ebatavaline, et isik, kes ei ole iseenesest maksukohustuslane, vastab maksustatava teokoosseisu tingimustele. Teiseks iseloomustab käesolevat asja eripära, et veovahendi kasutuselevõtmist päritoluliikmesriigis selle eraisikust soetaja poolt ei saa sageli selgelt eristada sihtriiki vedamise algusest.

42. Ka need erilised asjaolud ei tingi siiski seda, et liikmesriigi territooriumil toimuva tarne eristamisel ühendusesisesest soetamisest on määrava tähtsusega üksnes teatav ajavahemik veovahendi soetajale üleandmise ja veovahendi päritoluriigi territooriumilt sihtriiki veo alguse vahel. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis ii koostoimes

9 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 38, kus on viidatud 12. jaanuari 2006. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, punkt 44) ja 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).

10 – Ka asjaolu kindlakstegemisel, kas kaupu kasutatakse majandustegevuse käigus kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 või direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, mistõttu võib sisendkäibemaksu maha arvata, tuleb vastavalt kohtupraktikale võtta arvesse soetaja objektiivselt tõendatud kavatsusi seoses kasutamisega (vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 24, ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl, EKL 2000, lk I-4321, punktid 34–39). Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ulatuse kindlaksmääramisel on samuti oluline kaupade tegelik või kavandatav kasutamine (vt 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property, EKL 2005, lk I-11087, punkt 54).

direktiivi artikli 2 punkti a alapunktiga ii sätestatud eesmärk vältida liikmesriikidevahelise konkurentsi moonutamist nõuab just selles kontekstis, et lähtuda ei tule üksnes ajavahemikust, vaid käsitleda tuleb kõiki asjaolusid tervikuna, sealhulgas kauba soetaja objektiivselt tõendatud kavatsusi.

43. X on sellest hoolimata seisukohal, et õiguskindluse põhimõte näeb ette kindla ajavahemiku kehtestamise.

44. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb õiguskindluse põhimõtet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust. [11]

45. Lisaks on Euroopa Kohus õiguskindluse huvides põhimõtteliselt tagasi lükanud võimaluse, mille kohaselt on tarnija ja omandaja tahe sooritada ühendusesisene tehing piisav, et see tehing ühendusesiseseks kvalifitseerida. [12] See seisukoht põhineb aga kaalutlusel, et maksuhaldurile ei tuleks panna kohustust viia maksukohustuslase tahte kindlaksmääramiseks läbi uurimine. Lisaks on Euroopa Kohus näinud sõnaselgelt ette ka erandjuhud.

46. Õiguskindluse põhimõttega ei ole seega vastuolus, kui tehingu ühendusesiseseks kvalifitseerimine seataks käesoleva kohtuasjaga sarnases olukorras sõltuvusse kõigi asjaolude terviklikust käsitlusest, kaasa arvatud kauba soetaja poolt väljendatud ja objektiivselt tõendatud kavatsus, mis puudutab kauba kasutamise kohta. See lähenemisviis võimaldab eelkõige seda, et kohustus maksta ühendusesisese soetamise pealt maksu ei lange kauba soetajale ootamatult, kuna see põhineb teabel, mille ta ise kauba lõpptarbimise kohta on andnud.

47. X-i sõnul sõltub ühendusesisese tarne maksust vabastamine Ühendkuningriigis aga sellest, et purjekas lahkub selle liikmesriigi territooriumilt kahe kuu jooksul. Seega esineb topeltmaksustamise oht, kui tarne kuulub pärast selle ajavahemiku möödumist päritoluriigis maksustamisele liikmesriigi territooriumil tehtud tarnena, ja samal ajal kujutab see endast maksustatavat ühendusesisest soetamist sihtriigis.

11 – Vt 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 326/85: Madalmaad *vs.* komisjon (EKL 1987, lk 5091, punkt 24); 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 72) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 46.

12 – 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 24); eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 45; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 42; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 39, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: AB SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 77).

48. Selles osas tuleb sedastada, et ühendusesisene kauba tarne ja soetamine kujutavad endast tegelikkuses üht ja sama majandustehingut, kuigi viimasest tekivad erinevad õigused ja kohustused nii tehingu pooltele kui ka asjaomaste liikmesriikide maksuhalduritele. [13]

49. Kui kaup soetatakse ühendusesiseselt, on nõukogu määruse (EÜ) nr 1777/2005 (millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed) [14] artikli 21 kohaselt käibemaksustamise õigus küll kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigil, ilma et seda mõjutaks tehingu käibemaksustamine kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis. Liikmesriigid peavad seejuures siiski järgima ühendusesiseste kaubatarnete maksuvabastust (direktiivi 2006/112 artikkel 138) ja kaupade ühendusesisese soetamise maksustamist käsitlevate sätete (direktiivi 2006/112 artikkel 20) ühtset tõlgendust.

50. Võttes arvesse tarnimise ja sihtriiki lähetamise või veo vahelist ajalist ja sisulist seost, tuleb kõnealuseid sätteid tõlgendades anda neile sama tähendus ja ulatus. [15] Vastasel korral ei võimalda ühendusesisese tarne maksust vabastamine vältida tarnete topeltmaksustamist ühendusesiseses kaubanduses ja tagada seeläbi neutraalne maksustamine. [16]

51. Lisaks tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 131 kohaselt kohaldatakse ühendusesiseste tarnete maksuvabastusi liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi. See annab põhimõtteliselt päritoluliikmesriigile võimaluse kehtestada teatavad ajavahemikud, mille jooksul tuleb ühendusesiseselt tarnitavad kaubad üldjuhul kõnealuse riigi territooriumilt välja viia.

52. Liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa Euroopa Liidu õiguskorrast ja mille hulka kuuluvad muu hulgas õiguskindluse

13 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 23.

14 – ELT L 288, lk 1.

15 – Vt selle kohta eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 34.

16 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 25, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Collée, punkt 23.

ja proportsionaalsuse põhimõtted.[17] Meetmed, mida liikmesriigid võivad maksu täpse kogumise ja maksupettuste vältimise tagamiseks võtta, ei tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.[18]

53. Seetõttu peavad siseriiklikud õigusnormid, mis seavad ühendusesisese tarne maksust vabastamise tingimuseks selle, et peetakse kinni lähetamise või veo jaoks ette nähtud konkreetsest ajavahemikust, olema piisavalt paindlikud, et lubada maksuvabastusi erijuhtudel ka siis, kui kaubad on kõnealuse riigi territooriumilt tegelikult välja viidud veidi aega hiljem ja kõigi asjaolude tervikliku käsitluse põhjal on selge, et nende lõpptarbimine leiab aset teises liikmesriigis. Neil asjaoludel peab olema ette nähtud vähemalt võimalus arvele alusetult märgitud maksu korrigeerida, kui ei esine maksutulude saamatajäämise ohtu ja asjaomased isikud tegutsesid heauskselt.[19]

54. Seepärast tuleb esimesele kuni kolmandale eelotsuse küsimusele vastata, et pikemat kui 7,5-meetrist uut laeva käsitleva tehingu liigitamine ühendusesiseseks tarneks, mis on direktiivi 2006/112 artikli 138 kohaselt käibemaksust vabastatud, ja ühendusesiseseks soetamiseks, mis on kõnealuse direktiivi artikli 20 kohaselt maksustatav sihtriigis, ei sõltu ainult tingimusest, et on kinni peetud teatavast ajavahemikust, mille jooksul laev lahkub päritoluliikmesriigist või saabub sihtliikmesriiki. Kõnealusel liigitamisel tuleks pigem käsitleda kõiki objektiivseid asjaolusid tervikuna ja võtta arvesse kauba soetaja objektiivselt tõendatud kavatsusi seoses kauba lõpptarbimisega.

B. *Neljas eelotsuse küsimus*

55. Neljanda küsimusega soovib Regeringsrätten teada, millisel ajahetkel tuleb hinnata, kas veovahend on uus direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b tähenduses.

56. X on seisukohal, et asjaomaseks ajahetkeks on laeva sihtriiki jõudmise kuupäev.

57. Teised menetlusosalised viitavad aga õigesti direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b alapunkti ii sõnastusele. Selle kohaselt

17 – Vt selle kohta 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 48); 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt (EKL 2006, lk I-4191, punktid 29 ja 30) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 45.

18 – Vt selle kohta 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 52); eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 92, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 46.

19 – Vt selle kohta eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Collée, punktid 31, 35 ja 37.

käsitatakse laeva uuena, kui selle *tarne* toimub kolme kuu jooksul pärast esmakordset kasutamist või kui laev on sõitnud maksimaalselt 100 tundi. Direktiivi artiklis 14 toodud määratluse kohaselt on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. See õigus läheb omandajale üle juba hetkel, kui purjekas päritoluriigis omandatakse, mitte alles siis, kui see sihtriiki saabub.

58. Nagu Saksa valitsus rõhutab, võiks lähtumine sihtriiki saabumise ajast anda maksukohustuslastele võimaluse mõjutada maksustamise riigi kindlaksmääramist, tehes viivituse abil veo ja seega sihtriiki saabumise aja pikemaks kui direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b alapunktis ii ette nähtud kolm kuud. See oleks vastuolus maksustamispädevuse jaotusega vastavalt tegeliku tarbimise kohale. [20]

59. Lisaks sellele esineb oht, et tehingud jäävad üldse maksustamata. Seega võiks X-i olukorras olev maksukohustuslane eksportida päritoluriigist purjeka, kasutades ühendusesisese tarne puhul ette nähtud maksuvabastust, veeta üle 100 tunni või kolme kuu avamerel või kolmandas riigis ning viia purjeka alles pärast seda sihtriiki. Kui uue laevana käsitamine sõltuks selle saabumisest sihtriiki, ei oleks enam tegemist maksustatava ühendusesisese soetamisega.

60. Seepärast tuleb küsimust, kas veovahendit tuleb käsitada uuena direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b alapunkti ii tähenduses, hinnata tarne ajal, mitte sihtriiki saabumise ajal.

61. Selline järeldus ei ole pealegi vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 40. Selle sätte kohaselt loetakse kaupade ühendusesisese soetamise kohaks kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus. Selle sätte ainus eesmärk on anda ühendusesisese soetamise maksustamise õigus sihtriigile. Nimetatud artikkel ei sätesta, kas kõnealused kaubad peavad olema sellesse riiki saabumisel uued.

62. Seega tuleb neljandale eelotsuse küsimusele vastata, et hinnates asjaolu, kas veovahend on direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b tähenduses uus, on ühendusesisese soetamise kontekstis otsustav tarne aeg.

20 – Vt selle kohta ka eespool käesoleva ettepaneku punktid 38 ja 39.

V. Ettepanek

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

„1. Pikemat kui 7,5-meetrist uut laeva käsitleva tehingu liigitamine ühendusesiseseks tarneks, mis on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 138 kohaselt käibemaksust vabastatud, ja ühendusesiseseks soetamiseks, mis on sama direktiivi artikli 20 kohaselt maksustatav sihtriigis, ei sõltu ainult sellest, kas on kinni peetud kindlast ajavahemikust, mille jooksul veovahend lahkub päritoluliikmesriigist või saabub sihtliikmesriiki. Kõnealusel liigitamisel tuleks pigem käsitleda kõiki objektiivseid asjaolusid tervikuna ja võtta arvesse kauba soetaja objektiivselt tõendatud kavatsusi seoses kauba lõpptarbimisega.

2. Hinnates asjaolu, kas veovahend on direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 2 punkti b tähenduses uus, on ühendusesisese soetamise kontekstis otsustav tarne aeg."