

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 3. juulil 2014(1)

Kohtuasi C-446/13

Société Fonderie 2A

versus

Ministre de l'Économie et des Finances

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsuse Vabariik))

Maksuõigusnormid – Käibemaks – Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 8 lõike 1 punkti a esimene lause – Kaubatarne koht lähetamise või veo korral – Aeg, mil algab kauba lähetamine kaubasaajale, juhul kui kaupa kaubasaaja liikmesriigis vahepeal töödeldakse – Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28a lõiked 5, 6 ja 7 – Kauba ühendusesiseses teise liikmesriiki toimetamises ja ühendusesiseses kasutamises seisnevad maksustatavad teokoosseisud – Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28c A osa punkt a – Ühendusesiseste tarnete maksuvabastus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi näitab taas, kui keerukas on piiriülese kaubanduse käibemaksuga maksustamise kord liidus. Kuna käibemaksualased õigusnormid on raskesti mõistetavad, ei ole lahendust kerge leida isegi olukorras, mille asjaolud on selged.
2. Käesoleval juhul müüs äriühing metallosi Itaaliast Prantsusmaale. Kuna enne ostjani jõudmist toimus Prantsusmaal veel metallosade värvimine, ei ole küsimusele, millises riigis – kas Itaalias või Prantsusmaal – tuleb müügilt käibemaksu maksta, kahjuks lihtne vastata.
3. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada oma praktikat seoses niinimetatud ühendusesisese veo alguse, lõpu, kestuse ja liigitusega.(2)

II. Õiguslik raamistik

4. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal nõuti käibemaks sisse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(3) 2001. aastal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „kuues direktiiv”) alusel.

Maksustatavad teokoosseisud

5. Põhimõtteliselt maksustatakse käibemaksuga vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1

„kauba tarnimine [...] tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on kaubatarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.

6. „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord” (kuuenda direktiivi XVIa jaotis) näeb ette täiendava maksustatava teokoosseisu, millele viidatakse kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punktis a:

„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 [...]”.

7. Üleminekukorra alusel peetakse teatavaid tehinguid kuuenda direktiivi artikli 2 punktis 1 ja artikli 28a lõike 1 punktis a viidatud maksustatavate teokoosseisudega samaväärseks.

8. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõige 5 näeb selles osas ette:

„5. Kaubatarneks tasu eest peetakse järgmisi tarneid

a) [kehtetuks tunnistatud]

b) kauba toimetamine maksukohustuslase poolt oma ettevõttest teise liikmesriiki.

Teise liikmesriiki toimetatuks loetakse: igasugune materiaalne vara, mille maksukohustuslane või tema nimel tegutsev isik lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 määratletud territooriumi oma ettevõtte vajadusteks, välja arvatud järgmised tehingud:

– [...]

– [...]

– nimetatud kauba tarne, mille maksukohustuslane teeb riigi territooriumil [...] artikli 28c A osas sätestatud tingimustel,

[...]”.

9. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 6 esimene lõik sätestab:

„6. Ühendusesisene kauba omandamine tasu eest hõlmab sellise kauba kasutamist maksukohustuslase poolt oma ettevõtte vajadusteks, mille nimetatud maksukohustuslane või tema nimel tegutsev isik on lähetanud või vedanud teisest liikmesriigist, mille territooriumil maksukohustuslane kauba valmistas, kaevandas, töötles, ostis, lõike 1 tähenduses omandas või oma ettevõtte raames nimetatud teise liikmesriiki importis.”

10. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõige 7 näeb ette:

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

Kaubatarne ja kauba ühendusesisese soetamise koht

11. Tehingu toimumise koht, mis on oluline käibemaksuga maksustamisel, määrab kindlaks, millisel liikmesriigil on õigus maksustatava teokoosseisu täidetuse tagajärjel tasumisele kuuluvale käibemaksule.

12. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktile a on kaubatarne koht:

„a) kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tarnesaaaja või kolmas isik: koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaaajale. [...]”

13. Kauba ühendusesisese soetamise koha määratleb kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõige 1 seevastu järgmiselt:

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

Maksuvabastus

14. Liikmesriikidevahelises kaubanduses on kauba piiriülene tarnimine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28c A osale teatavatel juhtudel käibemaksust vabastatud:

„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 artiklis 5 määratletud, 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.

[...]”.

Sisendkäibemaksu mahaarvamine

15. Lõpetuseks on käesolevas asjas olulised ka sisendkäibemaksu mahaarvamist reguleerivad õigusnormid, eeskätt sisendkäibemaksu mahaarvamise kord.

16. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile a, mida on muudetud artikli 28f lõikega 1, on igal maksukohustuslasel muu hulgas õigus arvata maha „käibemaks, mis [...] on makstud riigi territooriumil kaupade ja teenuste eest, mille talle on tarninud [...] mõni teine maksukohustuslane” (sisendid), „[k]ui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses” (väljundid).

17. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile a, mida on muudetud artikli 28f lõikega 1, on õigus sisendkäibemaksu maha arvata ka siis, kui väljundid tekivad „seoses [...] teises riigis tehtavate tehingutega, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil”.

18. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 2 esimesele lõigule teeb maksukohustuslane mahaarvamise, „lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud [...] mahaarvamisõigus”. Kui lubatud mahaarvamise summa ületab tasumisele kuuluva maksu summa, tehakse maksukohustuslasele ülemäära tasutud summa ulatuses vastavalt kuuenda direktiivi

artikli 18 lõikele 4 üldjuhul tagasimakse.

19. Artikli 17 lõikes 3 viidatud „käibemaksu tagasimaksete” kohta näeb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 4 esimene taane, mida on muudetud artikli 28f lõikega 1, siiski ette, et käibemaks makstakse tagasi „maksukohustuslastele, kes ei asu riigi territooriumil, kuid asuvad teises liikmesriigis vastavalt direktiivis 79/1072/EMÜ [...] sätestatud üksikasjalikele rakenduseeskirjadele”.

20. Viidatud nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord(4) (edaspidi „kaheksas direktiiv”) artikli 1 kohaselt „käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena” [...] isikut, kes [tagasimakse tegemise perioodil] ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püasiasukohta, kus äritehinguid teostatakse [...] ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid [...]”.

III. Põhikohtuasi

21. Äriühingu Fonderie 2A (edaspidi „Fonderie 2A”) asukoht on Itaalias. Äriühing valmistas seal vaidlusalusel 2001. aastal metalloosi, mille müüs samal aastal Prantsusmaal asuvale äriühingule Atral (edaspidi „Atral”).

22. Metallosad jõudsid Itaalias asuvast äriühingust Fonderie 2A Prantsusmaal asuvasse äriühingusse Atral järgmiselt: esmalt lähetas Fonderie 2A metallosad samuti Prantsusmaal asuvale äriühingule Saunier-Plumaz. Viimati nimetatud äriühing teostas Fonderie 2A arvel metallosade värvimise. Seejärel lähetati metallosad äriühingu Saunier-Plumaz tegevuskohast ostjale, äriühingule Atral.

23. Põhikohtuasi puudutab äriühingu Saunier-Plumaz poolt äriühingule Fonderie 2A värvimistööde eest esitatud arvele lisatud 44 348,49 euro suuruse Prantsusmaal tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamist. Vaidlust ei ole selle üle, et äriühingul Fonderie 2A on selle summa ulatuses põhimõtteliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Vaieldav on siiski see, kas kõnealuse õiguse alusel on äriühingul Fonderie 2A käesoleval juhul ka õigus nõuda kõnealuse summa tagastamist.

24. Fonderie 2A tugineb kõnealuse nõude esitamisel Prantsuse Vabariigi vastu kaheksanda direktiivi kohasele käibemaksu tagastamise korrale. Nimetatud direktiivi artikli 1 kohaselt eeldab selle korra kohaldamine siiski, et äriühing Fonderie 2A ei ole asjassepuutuval perioodil teinud maksustatavaid tehinguid Prantsusmaal.

25. Prantsuse maksuhaldur on aga seisukohal, et värvitud metallosade edasisaatmisega äriühingu Saunier-Plumaz tegevuskohast äriühingule Atral teostas Fonderie 2A Prantsusmaal kaubatarne, millelt tuleb tasuda käibemaks. Kui asi on nii, siis oleks Fonderie 2A pidanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks esitama Prantsusmaal maksudeklaratsiooni, kus ta oleks pidanud deklareerima ka Prantsusmaal toimunud maksustatava kaubatarne. Selle alusel tasumisele kuuluvast käibemaksust oleks Fonderie 2A saanud sellisel juhul maha arvata vaid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele vastava summa.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

26. Seda arvestades esitas kohtuasja menetlev Conseil d'État Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi sätteid, mis võimaldavad määratleda ühendusesisese tarne koha, tuleks mõista nii, et kaubatarne äriühingu poolt oma kliendile, kes asub teises Euroopa Liidu riigis, pärast selle kauba töötlemist müüja nimel, mis toimub kliendiga samas riigis asuva äriühingu tegevuskohas, on kaubatarne müüja riigi ja lõpptarbija riigi vahel, või viimati nimetatud riigi sisene kaubatarne, mis saab alguse töötleva tegevuskohast?”

27. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid Prantsuse Vabariik ja komisjon oma seisukohad kirjalikult ja kohtuistungil ka suuliselt. Põhikohtuasja hageja Fonderie 2A ja Kreeka Vabariik piirdusid kirjalike seisukohtade esitamisega.

V. Õiguslik hinnang

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kus on põhikohtuasjas kujunenud asjaoludel käibemaksuga maksustamise seisukohast selle kaubatarne koht, mille raames tarnis Itaalias asuv müüja Fonderie 2A metallosad Prantsusmaal asuvale ostjale Atral.

29. Fonderie 2A on seisukohal, et kõnealuse kaubatarne koht on Itaalia.

30. Sellisel juhul laieneks müüjale Fonderie 2A Itaalias ühendusesisese kaubatarne suhtes vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktile a kohaldatav maksuvabastus. Ostja Atral peaks ühendusesiseselt soetamiselt maksuma sellisel juhul vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punktile a käibemaksu, saaks aga selle käibemaksu põhimõtteliselt kohe sisendkäibemaksuna maha arvata.⁽⁵⁾

31. Maksuvabastust päritoluliikmesriigis ja soetamise maksustamist sihtliikmesriigis kohaldatakse ühendusesiseste kaubatarnete maksustamise süsteemis selleks, et kaup päritoluliikmesriigis maksukoormusest täielikult vabastada ja jätta kauba maksustamine üksnes sihtliikmesriigi ülesandeks.⁽⁶⁾ Ühtlasi soovitakse selle korraga vabastada päritoluliikmesriigis asuv tarnija maksukohustuste täitmisest sihtliikmesriigis. Kõnealuseid kohustusi peab selle asemel täitma kauba saaja, kes tasub ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu.

32. Prantsuse Vabariik, Kreeka Vabariik ja komisjon peavad aga metallosade tarne kohaks Prantsusmaad.

33. Sellisel juhul peaks Fonderie 2A vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1 tasuma käibemaksu sellise kauba tarnimiselt tasu eest, mille suhtes ei ole kohaldatav maksuvabastus. Fonderie 2A oleks aga tasumisele kuuluva käibemaksu saanud kohe lisada ostjale Atral esitatud arvele, kuna Atrali on selles osas põhimõtteliselt käibemaksu mahaarvamise õigus.⁽⁷⁾ Kuna Fonderie 2A peab maksuma käibemaksu Prantsusmaal toimunud kaubatarnele, ei pea Atral kauba soetamiselt maksu tasuma.

34. Kui metallosade tarne kohaks on Prantsusmaa ja mitte Itaalia, ei teki seega majanduslikult hinnates üldjuhul erinevust ei Fonderie 2A ega Atrali maksukoormuse vahel. Samuti jääks müügi maksustamine ka siin sihtliikmesriigi Prantsusmaa ülesandeks. Oluline erinevus seisneb vaid selles, et sellisel juhul peaks väljaspool Prantsusmaad asuv müüja Fonderie 2A tehingu Prantsusmaal ise deklareerima ja tasuma käibemaksu.

35. Minu arvates on metallosade tarne kohaks käibemaksuga maksustamisel samuti Prantsusmaa. Selle põhjendamiseks tõlgendan kuuenda direktiivi artiklit 8, mis reguleerib kaubatarne kohta (selle kohta allpool punkt A).

36. Komisjon, kelle seisukoht on lõppkokkuvõttes sama, ei tuginenud aga mitte kuuenda direktiivi artiklile 8, vaid kuuenda direktiivi artikli 28a lõigetes 5 ja 6 viidatud kauba

ühendusesiseses teise liikmesriiki toimetamises ja ühendusesiseses kasutamises seisnevatele maksustatavatele teokoosseisudele. Kuna seda lähenemisviisi arutati eeskätt kohtuistungil põhjalikult, võtan täiendavalt seisukoha ka selles küsimuses (selle kohta allpool punkt B).

A. *Kaubatarne koht vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimesele lausele*

37. Põhikohtuasjas kujunenud asjaoludel määrab kaubatarne koha käibemaksuga maksustamisel kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimene lause. Selle kohaselt on kauba lähetamise korral kauba tarne kohaks koht, kus kaup asub ajal, mil *algab* selle lähetamine või vedu tarnesaajale. Prantsuse Vabariik ja Kreeka Vabariik märkisid selle kohta õigustatult, et kõnealust sätet tuleb kohaldada olenemata sellest, kas tegemist on piiriülese või üksnes riigisisese kaubatarnega.

38. Järelikult tuleb kindlaks määrata, kus oli käesoleval juhul koht, kus metallosade lähetamine kaubasaajaks olevale äriühingule Atral *algas*. Kas see algas juba Itaalias, kui tarnija Fonderie 2A lähetas kõnealuse kauba värvimise eesmärgil Prantsusmaal asuvale äriühingule Saunier-Plumaz, või alles Prantsusmaal, kui värvitud metalldetailid saadeti edasi kaubasaajale, äriühingule Atral?

39. Prantsuse Vabariik ja Kreeka Vabariik asusid selles küsimuses seisukohale, et lähetamine kaubasaajale saab alata alles siis, kui kaup on valmistoode ja/või on kasutuskõlblikus seisukorras. Kuna metallosad olid sellises seisukorras alles pärast värvimist Prantsusmaal asuvas äriühingus Saunier-Plumaz, oli neid võimalik kaubasaajale lähetada alles alates sellest hetkest. Järelikult on metallosade tarnimise kohaks Prantsusmaa.

40. Põhiosas nõustun selle käsitusega.

41. Kuna kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimene lause räägib sellest, et kui kauba lähetamine „tarnesaajale” algab, peab kaup olema sellel hetkel lepingukohases seisukorras. See ei tähenda küll, et tegemist peab olema valmis- või kasutuskõlbliku tootega, kuna tarne esemeks võivad olla ka pooltooted. Kui aga kaup ei ole veel lepingukohases seisukorras, siis ei toimu kauba lähetamine mitte selleks, et omanikuna käsutamise õigus kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses läheks üle saajale, vaid selleks, et kaup viidaks vajadusel lepingukohasesse seisukorda, käesoleval juhul metallosade värvimiseks.

42. Selline lähtumine kauba lepingukohasest seisukorrast annab selge kriteeriumi, mille alusel saab määrata aja, mil lähetamine või vedamine algab. Selge kriteerium on vajalik, kuna sellest sõltub käibemaksuga maksustamise seisukohast kaubatarne koht ning kõnealune koht määrab liikmesriigi, kellel on õigus nõuda kaubatarne käibemaksu. Seda silmas pidades on õiguskindlus eriti vajalik. Vastasel korral tekib oht, et võimalike erinevate hinnangute tõttu leiab päritolu- ja sihtliikmesriigis aset topeltmaksustamine või jääb tarne üldse maksustamata. Seda tuleb ühtses käibemaksusüsteemis vältida.(8)

43. Peale selle on Euroopa Kohus ühendusesisesese veo lubatud kestust silmas pidades juba märkinud, et tehingu kvalifitseerimine ühendusesiseseks tarneks nõuab ajalist ja sisulist seost kauba tarne ja veo vahel.(9) Seetõttu on ka käesolevas asjas kujunenud asjaoludel vajalik sisuline seos kauba piiriülese lähetamise ja saajale tarnimise vahel.

44. Ent piisav sisuline seos puudub, kui piiriülene lähetamine toimub esmalt kauba töötlemise eesmärgil. Sellisel juhul esineb eelkõige sisuline seos kauba lähetamise ja töötlemise vahel, mitte aga kauba lähetamise ja saajale tarnimise vahel. Kuna kõnealust töötlemist oleks käesoleval juhul saanud teostada ka mõnes muus liikmesriigis asuv värvija, oli metallosade lähetamine algusest peale kaubasaaja liikmesriiki pigem juhuslik.

45. Piisav sisuline seos kauba lähetamise ja tarnimise vahel tekib seega alles lepingukohase kauba lähetamisel saajale. Kuna käesoleval juhul lähetati lepingukohane kaup saajale alles pärast metallosade värvimist Prantsusmaal, oli seega Prantsusmaa koht, kust kauba lähetamine saajale algas. Kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimese lausega on kauba tarnimise kohaks seega Prantsusmaa, kus tuleb järelikult tasuda tarnelt ka käibemaks.

46. Arvestamata ei või küll jätta seda, et siinkohal esitatud lahendusettepanek tekitab probleeme siseturu toimimise seisukohast. Käesoleval juhul saab tarnija Fonderie 2A vältida Prantsusmaal toimuva maksustamisega seotud halduskoormust nii, et ta valib värvija, kelle asukoht on Itaalias, ja lähetab metallosad Prantsusmaal asuvale saajale Itaaliast. Sellisel juhul oleks kaubatarne kohaks käibemaksuga maksustamisel Itaalia, kus äriühingule Fonderie 2A laieneks ühendusesisese kaubatarne suhtes vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktile a kohaldatav maksuvabastus.⁽¹⁰⁾ Nii ei peaks Fonderie 2A maksma metallosade tarnelt käibemaksu Prantsusmaal. Seega tekib teatavatel juhtudel huvi anda tellimused enda liikmesriigis asuvatele teenuseosutajatele, et vältida maksukohustuste täitmist mõnes teises liikmesriigis.

47. Alternatiiviks oleks aga see, et lõppkokkuvõttes laieneks potentsiaalselt igale jooksvas tootmisprotsessis oleva kauba piiriülesele veole või lähetamisele, mis peab lõppema veoga kaubasaajale, ühendusesisese tarne suhtes kohaldatav maksuvabastus. Seeläbi läheks aga kaotsi eeskätt tihe ajaline seos maksuvabastuse kaasa toova piiriülese veo või lähetamise ja kauba saaja ühendusesisese soetamise deklareerimise vahel. See võiks tõsiselt kahjustada kaupade ühendusesisese liikumise kontrolli, mida teostatakse eeskätt pettuste vastu võitlemiseks. Komisjon märkis sellega seoses õigustatult, et ühendusesisese kaubanduse maksustamise süsteemis tuleb erilist tähelepanu pöörata tõhusale maksukontrollile.⁽¹¹⁾

48. Lõppkokkuvõttes tuleb eelotsuse küsimusele seega vastata nii, et kauba vedamine või lähetamine tarnesaajale kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimese lause tähenduses saab alata alles siis, kui kaup on lepingukohases seisukorras. Selle põhjal võib teha järelduse, et põhikohtuasjas kujunenud asjaoludel on metallosade tarne kohaks käibemaksuga maksustamisel Prantsusmaa.

B. Kuuenda direktiivi artikli 28a lõigetes 5 ja 6 viidatud kauba ühendusesisises teise liikmesriiki toimetamises ja ühendusesisises kasutamises seisnevate maksustatavate teokoosseisude tähtsus

49. Kõnealune järeldus ei tulene komisjon arvates siiski kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimese lause tõlgendusest. Pigem tuleneb see kuuenda direktiivi artikli 28a lõigetes 5 ja 6 viidatud kauba ühendusesisises teise liikmesriiki toimetamises ja ühendusesisises kasutamises seisnevatest maksustatavatest teokoosseisudest, mis jäeti põhikohtuasjas alusetult arvesse võtmata.

50. Komisjoni arvates on metallosade lähetamine Itaaliast selleks, et neid Prantsusmaal asuvas äriühingus Saunier-Plumaz värvida lasta, kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b kohane ühendusesisene teise liikmesriiki toimetamine, mis kuulub põhimõtteliselt käibemaksuga maksustamisele päritoluriigis Itaalias. Ühtlasi on tegemist ka kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 6 esimese lõigu kohase ühendusesisese kasutamisega, millelt peab Fonderie 2A maksma käibemaksu sihtliikmesriigis Prantsusmaal. Alles pärast metallosade kõnealust teise liikmesriiki toimetamist ja kasutamist tuleb maksustada kõnealuse kauba tarne Atralile ning see peab toimuma Prantsusmaal.

51. Komisjoni viidatud maksustatavad teokoosseisud ei ole käesoleva menetluse seisukohast siiski olulised.

52. Nimelt vastab metallosade müük äriühingu Fonderie 2A poolt äriühingule Atral igal juhul maksustatavale teokoosseisule, mis seisneb kauba tarnimises tasu eest kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 2 punktiga 1. Seega tuleb käibemaksuga maksustamisel kindlaks teha ka selle tehingu toimumise koht. Kaubatarne koht määratakse aga kindlaks üksnes kuuenda direktiivi artikli 8 sätete alusel. Kas peale selle on täidetud veel muud maksustatavad teokoosseisud nagu ühendusesisene teise liikmesriiki toimetamine või ühendusesisene kasutamine, ei ole seega kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatava kaubatarne koha kindlaksmääramisel üldse oluline.

53. Lisandub see, et esiteks ei tule kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b kohases ühendusesiseses teise liikmesriiki *toimetamises* seisneva maksustatava teokoosseisu täidetust käesoleval juhul üldse hinnata, kui eelnevalt ei ole kindlaks tehtud metallosade tarne kohta. Seda seetõttu, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b kolmandale taandele ei ole viidatud maksustatav teokoosseis täidetud, kui maksukohustuslane tarnib kauba riigi territooriumil artikli 28c A osas sätestatud tingimustel. Ühendusesisest teise liikmesriiki toimetamist ei tule seega maksustada eelkõige siis, kui teise liikmesriiki toimetamine toimub ühendusesisese maksuvaba kaubatarne raames vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktile a.

54. Sellise ühendusesisese tarnega oleks aga tegemist olnud juhul, kui metallosade tarne kohaks oleks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimesele lausele tulnud lugeda Itaalia. Vastupidi komisjoni seisukohale ei oleks kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a kohast maksuvabastust takistanud käesoleval juhul asjaolu, et kauba omandiõiguse üleminek Atrale toimus alles pärast seda, kui metallosad olid ületanud piiri. Nimelt ei tulene ei kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimesest lõigust ega kohtupraktikast⁽¹²⁾ omandiõiguse ülemineku ajale esitatavat nõuet.⁽¹³⁾ Viidatud säte näeb vastupidi sõnaselgelt ette müüja võimaluse kaupa ise vedada. Kui müüja veab aga kauba ise üle piiri, siis ei saa kaubasaaja selleks hetkeks veel olla omandanud kauba omanikuna käsutamise õigust.

55. Teiseks võib jääda lahtiseks, kas käesoleval juhul täitis Fonderie 2A Prantsusmaal kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 6 esimese lõigu kohases ühendusesiseses *kasutamises* seisneva maksustatava teokoosseisu. Eeskätt tekivad selle suhtes tõsised kahtlused, pidades silmas viidatud sätte ebaselget sõnastust⁽¹⁴⁾ ning selle suhet kuuenda direktiivi artikli 28a lõikes 7 viidatud maksustatava teokoosseisuga. Selle küsimuse selgitamine ei ole aga oluline ei eelotsuse küsimusele vastamise ega põhikohtuasja lahendamise seisukohast. Nimelt, kuna metallosade tarne kohaks oli – nagu eespool selgitatud⁽¹⁵⁾ – Prantsusmaa, on käesolevas asjas kaheksanda direktiivi kohane tagasimaksmise kord nagunii välistatud.

VI. Ettepanek

56. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'État' eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a esimest lauset tuleb tõlgendada nii, et kauba vedamine või lähetamine kaubasaajale saab alata alles siis, kui kaup on lepingukohases seisukorras. Seepärast on põhikohtuasjas kujunenud asjaoludel metallosade tarne kohaks käibemaksuga maksustamisel Prantsusmaa.

2 – Vt kohtuotsused EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), X (C?84/09, EU:C:2010:693), Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786) ja VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).

3 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

4 – EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

5 – Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile d, mida on muudetud artikli 28f punktiga 1.

6 – Vt selle kohta täpsemalt minu ettepanek, kohtuasi EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, punktid 19–25).

7 – Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile a, mida on muudetud artikli 28f punktiga 1.

8 – Vt sellega seoses teenuse osutamise koha kindlaksmääramise kohta minu ettepanek kohtuasjas Welmory (C?605/12, EU:C:2014:340, punktid 23–26 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 – Kohtuotsus X (C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 33).

10 – Vt eespool, punkt 30.

11 – Vt eeskätt kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatav lause ja nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 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), millega nähti liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamiseks ette üleminekukord, põhjendus 12.

12 – Vt kohtuotsused Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 70) ja VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punktid 29 ja 30).

13 – Küsimus, millal või kus toimus kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek, võib kohtupraktika kohaselt olla oluline vaid siis, kui kahte üksteisele vahetult järgnevat kaubatarnet tuleb käsitada üheainsa ühendusesisese veona (vt kohtuotsus Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, punkt 45)). Käesoleval juhul on aga tegemist vaid ühe kaubatarnega.

14 – Vt nt erinevusi kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 6 saksa- ja prantsuskeelses versioonis, kus räägitakse vastavalt kauba kasutamisest maksukohustuslase poolt „oma ettevõttes” („in seinem Unternehmen”) või laiemalt „oma ettevõtte vajadusteks” („aux besoins de son entreprise”).

15 – Vt eespool, punktid 37–48.