

Downloaded via the EU tax law app / web

Liidetud kohtuasjad C?536/08 ja C?539/08

Staatssecretaris van Financiën

*versus*

X

ja

**fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 3 – Artikli 28b A osa lõige 2 – Mahaarvamisõigus – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord – Ühendusesisese kauba omandamise koht

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõiked 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõige 2)*

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (direktiivis 92/111 tulenevas versioonis) artikli 17 lõikeid 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes kuulub viimati nimetatud sätte esimese lõigu kohaldamisalasse, ei ole õigust ühendusesisestelt kauba omandamiselt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu kohe maha arvata.

Nimelt, kuna kaup, mida ühendusesisese kauba omandamisega seoses väidetavalt maksustati artikli 28b A osa lõike 2 esimese lõigu kohaselt registreerimisliikmesriigis, ei ole tegelikult selles liikmesriigis asunud, ei saa kõnealuseid tehinguid pidada sellisteks tehinguteks, millega kaasneb käibemaksu „mahaarvamise õigus” kuuenda direktiivi artikli 17 tähenduses, mille kohaselt on maksukohustuslase poolt vahekaupade ja -teenuste omandamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise tingimus – eeskätt ühendusesisese omandamise korral –, see, et neid kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses. Seega ei kuulu nimetatud ühendusesiseste omandamistehingute suhtes kohaldamisele selles artiklis sätestatud üldine käibemaksu mahaarvamise kord.

Selles osas ei saa kuuenda direktiivi artiklis 17 ette nähtud üldist käibemaksu mahaarvamise korda sellises olukorras asendada nimetatud direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teises lõigus kehtestatud maksustatava summa vähendamisel põhineva erikorraga, mis võimaldab kõrvaldada topeltmaksustamise tagajärgi.

(vt punktid 40–43, 45 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. aprill 2010(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 3 – Artikli 28b A osa lõige 2 – Mahaarvamisõigus – Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord – Ühendusesisese kauba omandamise koht

Liidetud kohtuasjades C-536/08 ja C-539/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 14. novembri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. detsembril 2008, menetluses

**Staatssecretaris van Financiën**

*versus*

**X (C-536/08),**

ja

**fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (C-539/08),**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (ettekandja), J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. novembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV, esindajad: advokaadid H. W. M. van Kesteren ja M. A. J. Raafs;
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, M. Noort ja M. de Grave,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja C. ten Dam,

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

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada 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), nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv“) kehtestatud versioonis, artikli 17 lõikeid 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõiget 2.

2 Taotlused on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister, edaspidi „Staatssecretaris“) ja X?i ning Staatssecretarise ja Facet BV / Facet Trading BV (edaspidi „Facet“) vahelistes kohtuvaidlustes seoses käibemaksu korrigeerimisega.

## **Õiguslik raamistik**

### *Ühenduse õigusnormid*

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

[...]

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

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud artikli 14 lõike 1 punkti i, artikli 15 ja artikli 16 lõike 1 B, C, D ja E osa ning lõike 2 ja artikli 28c A ja C osa kohaselt;

c) seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkt a sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse ka:

a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ettenähtud

protseduure.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 28a lõige 3 sätestab:

„Ühendusesisene kauba omandamine – õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalselt 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.”

6 Kuuenda direktiivi artikli 28b A osa sätestab:

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

2. Ilma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, loetakse artikli 28a lõike 1 punktis a nimetatud ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksudokumentide registrinumbriga, mille alusel kauba omandaja kauba omandas, kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt.

Kui omandamine siiski maksustatakse lõike 1 kohaselt kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis pärast maksustamist esimese lõigu kohaselt, siis maksustatavat summat vähendatakse vastavalt liikmesriigis, kes väljastas käibemaksudokumentide registrinumbriga, mille alusel kauba omandaja kauba omandas.

Esimese lõigu kohaldamisel loetakse, et ühendusesisene kauba omandamine oli vastavalt lõikele 1 maksustatav, kui täidetud on järgmised tingimused:

- omandaja tõendab, et ta on kauba ühendusesiseselt omandanud järgneva tarne jaoks, mis toimub lõikes 1 nimetatud liikmesriigis ning mille puhul vastavalt artikli 28c E osa lõikele 3 on maksukohustuslaseks määratud kaubasaaja,
- omandaja on täitnud artikli 22 lõike 6 punkti b viimases lõigus sätestatud deklaratsiooniga seotud kohustused.”

7 Kuuenda direktiivi artikli 28c E osa lõige 3 näeb ette järgmist:

„Liikmesriigid võtavad konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta artikli 28b A osa lõike 1 kohaselt kauba ühendusesiseselt omandamiselt, mis on toimunud tema territooriumil ja mille puhul on täidetud järgmised tingimused:

- kauba on ühendusesiseselt omandanud maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, kuid kes on käibemaksudokumentide registreeritud teises liikmesriigis,
- kaup omandatakse ühendusesiseselt, selle maksukohustuslase poolseks hilisemaks kaubarneks sama riigi territooriumil,
- selle maksukohustuslase poolt kõnealusel viisil omandatud kaup lähetatakse või veetakse otse liikmesriigist, kus ta ei ole käibemaksudokumentide registreeritud, ning on adresseeritud isikule, kellele ta nimetatud järgneva tarne teeb,
- isik, kellele järgnev tarne tehakse, on maksukohustuslane või juriidilisest isikust mittemaksudokumentidega, kes on kõnealusel riigi territooriumil käibemaksudokumentidega registreeritud,
- isik, kellele järgnev tarne tehakse, on vastavalt artikli 21 lõike 1 punkti a kolmandale lõigule

määratud maksukohustuslaseks tarnete osas, mida teeb maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht on väljaspool kõnealust riiki.”

8 Kuuenda direktiivi artikli 28d lõige 1 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ühendusesisese kauba omandamise hetkel. Ühendusesisene kauba omandamine loetakse toimunuks hetkel, mil samalaadse kauba tarne riigi territooriumil loetakse toimunuks.”

9 Kuuenda direktiivi, mida on muudetud 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamise meetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord, artikkel 28h sätestab:

„[...]

b) Iga registreeritud käibemaksukohustuslane esitab ka kokkuvõtliku aruande omandajate kohta, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kellele ta on tarninud kaupu artikli 28c A osa punktide a ja d kohaselt, ja kaubasaajate kohta, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kes osalevad viiendas lõigus osutatud tehingutes.

Kokkuvõtlik deklaratsioon koostatakse iga kvartali kohta liikmesriikide määratava aja jooksul ja nende kehtestatud korras, liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et igal juhul järgitaks sätteid halduskoostöö kohta kaudse maksustamise alal.

[...]”

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

10 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968, nr°329, edaspidi „käibemaksuseadus”) artiklis 15 on sätestatud:

„Käibemaks artikli 2 tähenduses, mille ettevõtja võib maha arvata, on:

[...]

b) ettevõtja poolt maksustamisperioodil ühendusesisese kauba omandamise eest artikli 17a lõike 1 tähenduses tasumisele kuuluv maks, kui ettevõtjal on selle kohta nõuetekohaselt vormistatud arve;

c) maksustamisperioodil tasumisele kuuluv maks:

[...]

ettevõtja poolt ühendusesisese kauba omandamiselt artikli 17a lõike 1 tähenduses, välja arvatud punktis b viidatud ühendusesisene kauba omandamine;

[...]

Kui ettevõtja võib artikli 30 lõigete 1, 2 või 3 alusel taotleda käibemaksu tagastamist, ei ole tal õigust käibemaksu maha arvata.

[...]”

11 Käibemaksuseaduse artikkel 17a sätestab:

„Ühendusesisene kauba omandamine on ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames tarnitud kauba omandamine, kui see kaup lähetatakse või veetakse ühest liikmesriigist teise.

[...]

12 Käibemaksuseaduse artikkel 17b sätestab:

„Ühendusesisese kauba omandamise koht on kauba lähetamise või veo sihtkoht.

Ilma et see piiraks lõikes 1 sätestatud, loetakse ühendusesisene kauba omandamine toimunuks liikmesriigis, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbriga, mille alusel kaup omandati, kui ostja ei tõenda, et käibemaks on tasutud lõike 1 kohaselt.

[...]

13 Käibemaksuseaduse artikli 30 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslase taotlusel tagastatakse ühendusesisese kauba omandamiselt tasumisele kuuluv maks juhul, kui maks on tasutud artikli 17b lõike 2 kohaselt ja kui asjaomane isik tõendab, et maks selle kauba omandamiselt on tasutud kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis.

[...]

## **Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimus**

*Kohtuasi C-536/08*

14 Madalmaades asuv äriühing X turustab arvuteid ja arvutite lisaseadmeid. Ajavahemikus 1. jaanuar 1998 kuni 31. detsember 1999 ostis X nimetatud kaupu ettevõtjatelt (edaspidi „tarnijad”), kes asusid teistes liikmesriikides, välja arvatud Madalmaades ja Hispaanias, ja müüs need edasi Hispaanias asuvatele ostjatele.

15 Arved, mida tarnijad X-le esitasid, ei sisaldanud käibemaksu, kuid neile oli märgitud tema Madalmaade käibemaksukohustuse registrinumber. X viitas ostjatele esitatud arvetel kuuenda direktiivi artikli 28c E osa lõikele 3.

16 X ei deklareerinud oma käibemaksudeklaratsioonis ajavahemiku kohta 1. jaanuar 1998 kuni 30. september 1998 ühendusesisese omandamise eest tasumisele kuuluvat käibemaksu. Samuti ei arvanud ta ühendusesiseselt omandamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu maha. Ka ei esitanud ta käibemaksudeklaratsioonis nimetatud ajavahemiku kohta andmeid ühendusesiseste tarnete kohta käibemaksuseaduse artikli 37a ja kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 6 punkti b viimase lõigu tähenduses.

17 Seevastu käibemaksudeklaratsioonis ajavahemiku kohta 1. oktoober 1998 kuni 30. juuni 1999 deklareeris X ühendusesiseselt omandamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu ja arvas selle maha. Ta deklareeris ka ühendusesisesed tarded eelmises punktis viidatud õigusnormide tähenduses. Eelotsusetaotluse kohaselt ei ole tuvastatud, et see kaup oleks käesoleva kohtuotsuse punktis 14 viidatud tehingutega seoses lähetatud või veetud otse Hispaanias asuvatele ostjatele.

18 Olles asunud seisukohale, et X omandas kõnealused kaubad käibemaksuseaduse artikli 17a tähenduses, koostas Inspecteur van de Belastingdienst (edaspidi „maksuhaldur”) X-le nimetatud ajavahemiku kohta käibemaksu korrigeerimise teate. Maksuhaldur leidis, et X omandas

need kaubad Madalmaades käibemaksuseaduse artikli 17b ja kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 tähenduses. X esitas nimetatud otsuse peale vaide, kuid maksuhaldur jättis maksunõude muutmata, kuna ta leidis muu hulgas, et X'il ei olnud õigust kõnealuste kaupade omandamiselt käibemaksu maha arvata.

19 X esitas *Gerechthof te's?Gravenhagele* (Gravenhage kohus) otsuse peale kaebuse. Kohus tunnistas oma 22. aprilli 2005. aasta otsusega kaebuse põhjendatuks, tühistas vaidlustatud otsuse ja vähendas korrigeerimisteates märgitud summat. Staatssecretaris esitas Hoge Raad der Nederlandenile kassatsioonkaebuse.

20 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõiget 2 tuleb tõlgendada selliselt, et juhul, kui viimati nimetatud sätte esimese lõigu kohaselt loetakse, et ühendusesisese kauba omandamise koht asub selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas omandajale selleks omandamiseks kasutatud käibemaksukohustuse registrinumbril, on nimetatud omandajal õigus selles liikmesriigis tasumisele kuuluv käibemaks kohe maha arvata?”

*Kohtuasi C?539/08*

21 Madalmaades asuv maksukohustuslane Facet turustab arvutiosi. Ajavahemikus 1. detsember 2000 kuni 30. september 2001 ostis ta neid kaupu Saksamaal ja Itaalias asuvatelt ettevõtjatelt (edaspidi „tarnijad”) ja müüs need edasi Küprosel asuvatele ostjatele (edaspidi „ostjad”), keda esindas Kreekas asutatud maksuesindaja. Kaubad tarniti Saksamaalt või Itaaliast otse Hispaaniasse.

22 Tarnijate poolt esitatud arved ei sisaldanud käibemaksu. Kuid nendele arvetele oli märgitud Faceti Madalmaades käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Facet ei lisanud käibemaksu ka arvetele, mida ta väljastas Küprose ostjatele. Arvetele märkis ta need Kreekas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrid, mida ostjad olid talle teatavaks teinud.

23 Madalmaades esitatud käibemaksudeklaratsioonis esitas Facet andmed ühendusesisese omandamise eest tasumisele kuuluva käibemaksu kohta ning arvas selle maha. Tarneid ostjatele käsitas ta ühendusesiseste tarnetena käibemaksuseaduse artikli 37a ja kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 6 punkti b viimase lõigu tähenduses ning viitas Kreeka ostjate või nende maksuesindajate käibemaksukohustuslasena registreerimise numbritele. Kuid maksuesindajad ega ostjad ise ei esitanud kõnealuste ostudega seoses deklaratsiooni ühendusesisese omandamise kohta. Nad ei deklareerinud ka ühendusesiseseid tarneid ega esitanud „kokkuvõtlikku deklaratsiooni” kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 6 punkti b viimase lõigu kohaselt. Lisaks ei olnud ostjad Hispaanias käibemaksukohustuslastena registreeritud ega esitanud seal deklaratsiooni ühendusesiseste omandamistingute kohta.

24 Maksuhaldur leidis, et Facet oli ühendusesiseselt kaupu omandanud ja et tal ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Seetõttu koostas maksuhaldur maksu korrigeerimise teate.

25 Facet esitas *Gerechthof te Amsterdamile* maksuhalduri otsuse peale kaebuse. Kohus tunnistas oma 27. veebruari 2006. aasta otsusega kaebuse põhjendatuks, tühistas vaidlustatud otsuse ja vähendas korrigeerimisteates märgitud summat. Staatssecretaris pöördus kassatsioonkaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtu poole.

26 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule sama küsimuse, mille ta esitas kohtuasjas C-536/08.

### **Eelotsuse küsimus**

27 Eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kauba omandajal on kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 esimeses lõigus sätestatud juhul selle direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 3 alusel õigus ühendusesiseselt kauba omandamiselt tasumisele kuuluv sisendkäibemaks kohe maha arvata.

28 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb sissejuhatuseks meenutada, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osana ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtetest ja põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska, EKL 2008, lk I-5129, punkt 15, ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio, EKL 2009, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 15).

29 Mahaarvamisõigust kasutatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasumisele kuuluva maksu osas. Sellest tuleneb, et käibemaksu mahaarvamise õiguse igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi (vt eespool viidatud kohtuotsus PARAT Automotive Cabrio, punkt 16).

30 Kuuenda direktiivi artikli 28b A osa, mis on osa selle direktiivi XVIa jaotises ette nähtud liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorrast, käsitleb omakorda küsimust, kus on põhikohtuasjas arutusel oleva ühendusesisese omandamise koht. Üleminekukorra eesmärk on võimaldada kanda maksutulud üle liikmesriiki, kus toimus tarnitava kauba lõpptarbimine (vt 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder, EKL 2006, lk I-3227, punkt 40).

31 Artikli 28b lõige 1 sätestab üldreegli, mille kohaselt loetakse ühendusesisese kauba omandamise kohaks koht, kus kaup asub omandajale lähetamisel või veo lõppemisel.

32 Selles küsimuses tuleb meenutada, et direktiiviga 92/111 lisati artikli 28b A osa lõikele 2 viimane lõik, mis sätestab, et kui omandaja tõendab, et ta on kauba ühendusesiseselt omandanud järgneva tarne jaoks, mis toimub selle artikli lõikes 1 nimetatud liikmesriigis ning mille puhul vastavalt artikli 28c E osa lõikele 3 on maksukohustuslaseks määratud kaubasaaja, ja omandaja on täitnud artikli 22 lõike 6 punkti b viimases lõigus sätestatud deklaratsiooniga seotud kohustused, loetakse, et ühendusesisene kauba omandamine oli vastavalt artikli 28b A osa lõikes 1 sätestatud üldreeglile käibemaksuga maksustatav.

33 Selleks et tagada sellise omandamise käibemaksuga maksustamine, sätestab kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 esimene lõik, et kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt, loetakse ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas (edaspidi „registreerimisliikmesriik”).

34 Kui omandamine maksustatakse käibemaksuga kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 1 kohaselt kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis pärast selle käibemaksuga maksustamist artikli 28b A osa lõike 2 esimese lõigu kohaselt, näeb artikli 28b A osa lõike 2 teine lõik ette korrigeerimiskorra, mille puhul vähendatakse maksustatavat summat vastavalt registreerimisliikmesriigis.

35 Eeltoodust tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 eesmärk on ühelt poolt



tagada, et asjaomane ühendusesisene omandamine maksustatakse ja teiselt poolt hoida ära selle topeltmaksustamine.

36 Samas on kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teises lõigus sätestatud korrigeerimismehhanismi kohaldamise eeltingimus see, et täidetud on nimetatud artikli viimases lõigus nimetatud kumuleeruvad tingimused, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 32.

37 Selles osas tuleb esiteks rõhutada, et nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrust (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) ei võetud vastu selleks, et rakendada liikmesriikide maksuhaldurite vahelist teabevahetussüsteemi, mis võimaldaks neil tuvastada, kas ühendusesiseselt omandatud kaup tegelikult maksustati käibemaksuga kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis, kui maksukohustuslasel endal puuduvad selleks vajalikud tõendid (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 34).

38 Teiseks tuleb märkida, et kui kuuenda direktiivi artikli 28c E osa lõikes 3 sätestatud tingimused on täidetud, on liikmesriik kohustatud võtma konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta direktiivi artikli 28b A osa lõike 1 kohaselt kauba „ühendusesiseselt omandamiselt”, mis on toimunud tema territooriumil.

39 Seega tekib küsimus, kas maksukohustuslasele tuleb anda õigus käibemaks kohe maha arvata kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 esimeses lõigus sätestatud juhul, kui ta ei ole tõendanud, et asjaomane ühendusesisene omandamine maksustati kauba ühendusesisese lähetamise või veo sihtliikmesriigis ja tal tuleb käibemaks tasuda registreerimisliikmesriigis.

40 Selles küsimuses tuleb esiteks meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti d kohaselt on maksukohustuslase poolt vahekaupade ja -teenuste omandamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise tingimus – eeskätt ühendusesisese omandamise korral –, see, et neid kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses.

41 Põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel on selge, et kaup, mida ühendusesisese kauba omandamisega seoses väidetavalt maksustati artikli 28b A osa lõike 2 esimese lõigu kohaselt registreerimisliikmeriigis, ei ole tegelikult selles liikmesriigis asunud.

42 Neil asjaoludel ei saa kõnealuseid tehinguid pidada sellisteks tehinguteks, millega kaasneb käibemaksu mahaarvamise õigus kuuenda direktiivi artikli 17 tähenduses. Seega ei kuulu nimetatud ühendusesiseste omandamistehingute suhtes kohaldamisele selles artiklis sätestatud üldine käibemaksu mahaarvamise kord.

43 Tuleb rõhutada, kuuenda direktiivi artiklis 17 ette nähtud üldist käibemaksu mahaarvamise korda ei saa sellises nagu põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras asendada direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teises lõigus kehtestatud maksustatava summa vähendamisel põhineva erikorraga, mis võimaldab kõrvaldada topeltmaksustamise tagajärgi.

44 Lisaks võib sellisel juhul mahaarvamise õiguse andmine kahjustada kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teise ja kolmanda lõigu kasulikku mõju, kuna maksukohustuslasel, kellel on õigus kasutada registreerimisliikmesriigis käibemaksu mahaarvamise õigust, puudub huvi esitada andmeid ühendusesisese omandamise maksustamise kohta kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis. Selline lahendus võib ohustada alusnormi, mille kohaselt loetakse kauba ühendusesisesel omandamisel selle tehingu maksustamise kohaks kauba lähetamise või veo

sihtliikmesriik – ehk liikmesriik, kus toimus kauba lõpptarbimine –, mis on üleminekukorra eesmärk.

45 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes kuulub viimati nimetatud sätte esimese lõigu kohaldamisalasse, ei ole õigust ühendusesiseselt kauba omandamiselt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu kohe maha arvata.

### **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ kehtestatud versioonis, artikli 17 lõikeid 2 ja 3 ning artikli 28b A osa lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes kuulub viimati nimetatud sätte esimese lõigu kohaldamisalasse, ei ole õigust ühendusesiseselt kauba omandamiselt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu kohe maha arvata.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.