

## Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

2. oktoober 2014(\*)

Eelotsusetaotlus – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 8 lõike 1 punkt a – Kaubatarne koha kindlaksmääramine – Tarnija, kes ei asu tarnesaajaga samas liikmesriigis – Kauba töötlemine tarnesaaja asukoha liikmesriigis

Kohtuasjas C-446/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 25. juuli 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. augustil 2013, menetluses

### Fonderie 2A

*versus*

**Ministre de l'Économie et des Finances,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, Euroopa Kohtu asepresident K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. mai 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Fonderie 2A, esindaja: advokaat D. Le Prado,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Kreeka valitsus, esindajad: I. Bakopoulos ja M. Skorila,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja C. Soulay,

olles 3. juuli 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, 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 54; edaspidi „kuues direktiiv”) (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ; EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) sätteid.

2 Taotlus on esitatud Itaalias registreeritud äriühingu Fonderie 2A ja ministre de l'Économie et des Finances (majandus- ja rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus nimetatud äriühingule tagasi maksmast käibemaksu, mille äriühing tasus 2001. aastal Prantsusmaal selles liikmesriigis tehtud töödelt.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

#### Kuues direktiiv

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Võttes aga arvesse, et põhikohtuasjas kõnesolev käibemaks tasuti 2001. aastal, tuleb lähtuda kuuenda direktiivi asjaomastest sätetest.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

5 Sama direktiivi artikli 5 lõige 1 määratleb „kaubatarne” mõiste järgmiselt:

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

6 Kuuenda direktiivi artikkel 8, mille kohaselt määratakse kindlaks maksustatavate tehingute koht, sätestab lõike 1 punktis a, et kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tarnesaaja või kolmas isik, on kaubatarne koht see, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale.

7 Kuuenda direktiivi artikli 28a, mis määratleb liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise ülemineku korra, näeb ette:

„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 [...]

[...]

3. Ühendusesisene kauba omandamine – õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalsel vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe nende nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.

[...]

5. Kaubatarneks tasu eest loetakse järgmised tarned:

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:

[...]

– maksukohustuslasele sellise teenuse osutamine, mis hõlmab tööd asjaomaste kaupadega, mis füüsiliselt toimub kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil, tingimusel et pärast töötlemist saadetakse kaubad tagasi sellele maksukohustuslasele liikmesriiki, kust see esialgu lähetati või veeti;

[...]

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.

[...]"

8 Selle direktiivi artiklis 28f „Mahaarvamisõigus” on sätestatud:

„1) Artikli 17 lõiked 2, 3 ja 4 asendatakse järgmise tekstiga:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust 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;

[...]

3. Liikmesriigid annavad kõigile 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, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[...]

4. Lõikes 3 nimetatud käibemaks makstakse tagasi:

– maksukohustuslastele, kes ei asu riigi territooriumil, kuid asuvad teises liikmesriigis, vastavalt nõukogu 6. detsembri 1979. aasta [kaheksandas] direktiivis 79/1072/EMÜ [kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv”)] sätestatud üksikasjalikele rakenduseeskirjadele,

– [...]"

[...]"

Kaheksas direktiiv

9 Kaheksanda direktiivi artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõikes 1 nimetatud isikut, kes artikli 7 lõike 1 esimese lõigu esimeses ja teises lõigus osutatud ajavahemikul ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püasiasukohta, kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püasiasukoha puudumise korral omanud seal alalist elu? või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul selles riigis tarninud kaupu või pakunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena [...]"

10 Sama direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks.”

*Prantsuse õigus*

11 Code général des impôts (üldine maksuseadustik; edaspidi „CGI“) artikkel 256 sätestas põhikohtuasja vaidluse ajal kehtinud redaktsioonis järgmist:

„I. Käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

II. Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]"

12 CGI artikkel 256 on sõnastatud järgmiselt:

„I. Materiaalse vallasvara tarnimise kohana käsitatakse Prantsusmaal, kui kaup asub Prantsusmaal:

- a) müüja või tarnesaaja poolt või nende nimel kauba lähetamise või vedamise ajal tarnesaaja sihtkohta;
- b) müüja poolt või tema nimel kauba kokkupanemise või seadistamise ajal;
- c) tarnesaajale kauba kätteandmisel lähetamise või vedamise puudumise korral;

[...]"

13 CGI artikliga 271 ja CGI II lisa artikliga 242?0 M rakendati kaheksanda direktiivi artiklid 1 ja 2.

**Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

14 Põhikohtuasja hageja valmistas 2001. aastal Itaalias metalloosi, mida ta müüs Prantsusmaal registreeritud äriühingule Atral.

15 Enne metalloosade tarnimist Atralile lähetas põhikohtuasja hageja need metalloosad enda nimel teisele Prantsusmaal asuvale äriühingule Saunier-Plumaz töötlemiseks, s.o. metalloosade värvimiseks, misjärel lähetati need otse lõplikule tarnesaajale.

16 Nimetatud osade müügihind, mille Fonderie 2A märkis Atralile esitatud arvetele, sisaldas ka töötlemise hinda. Töötlemise eest esitas teenuseosutaja ehk Saunier-Plumaz äriühingule Fonderie 2A arve, millel oli märgitud hind koos käibemaksuga.

17 Fonderie 2A esitas vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, millega rakendati kaheksandat direktiivi, Prantsuse maksuhaldurile taotluse tagastada talle nimetatud käibemaks.

18 Taotlus jäeti rahuldamata põhjusel, et vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, millega rakendati kuuendat direktiivi, oli kaubarne koht Prantsusmaal.

19 Fonderie 2A esitas seejärel kaebuse Tribunal administratif de Paris'le, mis jättis kaebuse 3. juuli 2008. aasta otsusega rahuldamata. Kuna Cour administrative d'appel de Paris jättis tema apellatsioonkaebuse 21. oktoobri 2010. aasta otsusega rahuldamata, esitas põhikohtuasja hageja kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le.

20 Kassatsioonkaebuse raames väidab põhikohtuasja kaebaja, et Cour administrative d'appel de Paris on rikkunud CGI sätteid, mis võeti vastu tagamaks kuuenda direktiivi ülevõtmine Prantsuse õiguskorda. Tema hinnangul oli tegemist Itaaliast alguse saanud ühendusesisese tarnega ning ta ei ole teinud maksustatavat tehingut Prantsusmaal. Seega on tarnesaaja see isik, kellel tuleb tasuda ühendusesiseselt tarnelt käibemaksu.

21 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi sätteid, mis võimaldavad määratleda ühendusesisese tarne koha, tuleks mõista nii, et kaubarne 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 kaubarne müüja riigi ja lõpptarbija riigi vahel, või viimati nimetatud riigi sisene kaubarne, mis saab alguse töötleva tegevuskohast?”

## **Eelotsuse küsimuse analüüs**

### *Sissejuhatavad märkused*

22 Kaheksanda direktiivi artiklite 1 ja 2 koostoimes lugemisel nähtub, et kauba tarnijal on sellises olukorras nagu põhikohtuasja hageja õigus saada tagasi sellelt kaubalt käibemaksu, mille ta on tasunud teises liikmesriigis asuvale teenuse osutajale, vaid siis, kui see tarnija ei ole teinud ühtki kaubarne või osutanud ühtki teenust, mille kohaks võiks pidada viimati nimetatud liikmesriiki. Nimelt, kui tarnija on sellises olukorras nagu põhikohtuasja hageja teinud kaubarne selles liikmesriigis, ei nõua käibemaksu neutraalsuse põhimõtte teenuse osutajale makstud käibemaksu tagasimaksmist, kuna nimetatud tarnijal – kuivõrd teenuseid, mida nimetatud teenuseosutaja osutas, kasutatakse selle tarnija maksustatavate tehingute tarbeks – on õigus käibemaksu maha arvata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile a selle direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas versioonis.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seega kindlaks määrata, kas tarnija poolt sellises

olukorras nagu põhikohtuasja hageja teises liikmesriigis asuvale tarnesaajale tehtud kaubatarne koht on viimati nimetatud liikmesriigis, kui see tarnija usaldab kauba töötlemise samas liikmesriigis asuvale teenuse osutajale, enne kui ta laseb need kaubad lähetada nimetatud tarnesaajale.

24 Olgugi et esitatud küsimus viitab üldiselt kuuenda direktiivi sätetele, mis võimaldavad määratleda ühendusesisese tarne kohta, tuleb arvestada, et see puudutab nimetatud direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tõlgendamist. Nimelt nähtub kohtupraktikast, et see säte, mis võimaldab kindlaks määrata kaubatarne kohta, ei tee mingit vahet „ühendusesisestel” kaubatarnetel ja „sisemistel” kaubatarnetel (vt kohtuotsus EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 46).

25 Järelikult, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 52, tuleb sellise kaubatarne koht, mis seisneb põhikohtuasjas kõnealuste metallosade müümises Fonderie 2A poolt Atralile, kindlaks määrata vastavalt artikli 8 lõike 1 punktile a ning kauba teise riiki „toimetamine” või „kasutamine” kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 5 punkti b ja lõike 6 mõttes ei ole oluline, mistõttu ei ole vaja viimati nimetatud sätteid tõlgendada selleks, et vastata esitatud küsimusele.

26 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba tarnimise koht, mille ühes liikmesriigis asuv äriühing müüb teises liikmesriigis asuvale tarnesaajale ja mida müüja laseb teises liikmesriigis asuval teenuse osutajal töödelda enne, kui viimane lähetab selle tarnesaajale, on liikmesriigis, kus asub tarnija või hoopis liikmesriigis, kus asub tarnesaaja.

#### *Euroopa Kohtu vastus*

27 Selles osas tuleb esmalt keskenduda kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a sõnastusele, mille kohaselt on kaubatarne koht „see, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale”. Selle sätte grammatiline tõlgendamine ei võimalda järeldada, et põhikohtuasja hageja ja tarnesaaja vahelise kaubatarne koht asub liikmesriigis, kus asub tarnija. Asjaomased kaubad lähetati kõigepealt teenuse osutajale, kes asus teises liikmesriigis ja viimane lähetas need seejärel pärast töötlemist samas liikmesriigis asuvale tarnesaajale. Ainsad kaubad, mis on nimetatud tarnija ja tarnesaaja vahel sõlmitud lepingu esemeks, ehk valmistooteid, olid seega „ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale” kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a mõttes, juba liikmesriigis, kus asus tarnesaaja.

28 Teiseks, grammatilist tõlgendamist toetab nimetatud sätte üldine ülesehitus. Nimelt, kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 nimetatud „kaubatarne” koht, ehk materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku koht, tuleb kindlaks määrata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 8 lõikes 1 kehtestatud reeglitele. Kauba tarnija, olles põhikohtuasja hageja olukorras, ei anna tarnesaajale üle õigust kaupa omanikuna käsutada, kui ta lähetab kauba teenuse osutajale, kes vastutab kauba töötlemise eest. Sellise lähetamise mõte on muuta asjaomane kaup tarnijale lepingust tulenevatele kohustustele vastavaks, et seda saaks hiljem tarnida tarnesaajale.

29 Selle kohta tuleb veel meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt a eeldab ajalist ja sisulist seost kauba tarne ja veo vahel ning teatavat järjepidevust tehingu kulgemises (vt kohtuotsus X, C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 33).

30 Selline seos ja järjepidevus puuduvad, kui tarnija poolt teenuse osutajale kauba lähetamise eesmärk on seda enne tarnesaajale tarnimist töödelda, selleks et muuta kaup tarnija ja tarnesaaja vahel sõlmitud lepingust tulenevatele kohustustele vastavaks. Neil asjaoludel on kaubatarne koht kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a mõttes koht, kus asub nende poolte vahel võetud lepingulistele kohustustele vastavaks muudetud kaup.

31 Lõpuks, selline tõlgendus on kooskõlas kuuenda direktiivi nende sätete eesmärgiga, mis käsitlevad maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramist sooviga vältida nii nende tehingute topeltmaksustamist kui ka maksustamata jätmist (vt kuuenda direktiivi artikli 9 osas kohtuotsus ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 märkis, võimaldab see määrata ühemõtteliselt kindlaks kaubarne koht, mis ise määrab liikmesriigi, kellel on õigus nõuda selle tehinguga seotud käibemaksu.

32 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba tarnimise koht, mille ühes liikmesriigis asuv äriühing müüb teises liikmesriigis asuvale tarnesaajale ja mida müüja laseb teises liikmesriigis asuval teenuse osutajal töödelda enne, kui viimane lähetaab selle tarnesaajale, on liikmesriigis, kus asub tarnesaaja.

### **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ) artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba tarnimise koht, mille ühes liikmesriigis asuv äriühing müüb teises liikmesriigis asuvale tarnesaajale ja mida müüja laseb teises liikmesriigis asuval teenuse osutajal töödelda enne, kui viimane lähetaab selle tarnesaajale, on liikmesriigis, kus asub tarnesaaja.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.