



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
YVES BOT
esitatud 7. detsembril 2016¹

Kohtuasi C-33/16

A Oy

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 148 punkt d — Teenuste osutamine — Mõiste — Maksuvabastus — Teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses avamerel navigeerimiseks mõeldud laevade ja nende lastiga — Lasti tõstmise teenused, mida osutavad alltöövõtjad vahendajate nimel

1. Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi², artikli 148 punkti d tõlgendamist.

2. Taotlus on esitatud A Oy³ ja Keskusverolautakuntale (keskmaksukomisjon, Soome) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuküsimuses väljastatud seisukohaga, milles viimane leidis, et lasti laevale lastimise või laevalt lossimise teenustele, mida osutab alltöövõtja, kes esitab arve lepingu alusel tegutsevale ettevõtjale ja mitte otse laevaomanikule, ei saa anda käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis d ette nähtud käibemaksuvabastust.

3. Käesolevas ettepanekus väidan ma, et selle direktiivi artikli 148 punktis a osutatud mõiste „teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses laeva või selle lastiga“ hõlmab lasti laeva pardale lastimise või sealt lossimise teenuseid.

4. Peale selle väidan, et nimetatud direktiivi artikli 148 punktis d ette nähtud maksuvabastus hõlmab lasti laeva pardale lastimise või sealt lossimise teenuseid, kui neid teenuseid osutab alltöövõtja, kes tegutseb ettevõtja nimel, kes ise on seotud mitte laevaomanikuga, vaid transiidi-, veo- või ekspediitorettevõtjaga või asjaomase lasti valdajaga.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“.

3 — Edaspidi „A“.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Käibemaksudirektiivi artikli 148 punktides a, c ja d on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

- a) kaubatarred, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade, pääste- ja abilaevade ning rannakalapüügiks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, välja arvatud rannakalapüügiks kasutatavate laevade proviandiga varustamiseks;

[...]

- c) punktis a nimetatud merelaevade tarne, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sealhulgas kalapüügiseadmete tarne, rendileandmine, remont ja hooldus;
- d) punktis c nimetatud teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses punktis a nimetatud merelaevade või nende lastiga;

6. Selle artikli 148 punktid a, c ja d vastavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁴, artikli 15 lõike 4 punktidele a ja b ning lõigetele 5 ja 8, mis nendega asendati.

B. Soome õigus

7. 30. detsembri 1993. aasta käibemaksuseaduse nr 1501/1993 (Arvonlisäverolaki nr 1501/1993)⁵ artikli 71 lõikes 3 on põhikohtuasjale kohaldatavas redaktsioonis ette nähtud:

„Maksu ei nõuta järgmiste müügitehingute pealt:

[...]

- 3) teenuste müük rahvusvahelise reisijateveo laeval või lennukis sõitudel välismaale ning selle laeva või selle lastiga seoses otseselt vajalike teenuste müük.“

II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8. A, kes on äriühingu B Oy tütarettevõtja, tegutseb kahes sadamas, kus ta osutab lastimis- ja lossimis-, ladustamis-, laevaagendi- ja ekspedeerimisteenuseid.

4 — EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“.

5 — Edaspidi „AVL“.

9. Teenuste hulka, mida A osutab, kuuluvad avamerel navigeerimiseks mõeldud kaubalaevade lasti tõstmise teenused. Neid teenuseid osutab alltöövõtja, kes esitab nende eest arve A-le, kes esitab arve omakorda oma käsundiandjale, kelleks võib olenevalt juhust olla B Oy, kauba valdaja, lastija, transiidiettevõtja või laevaomanik. Üksikasjalikud andmed asjaomase laeva ja lasti kohta edastatakse alltöövõtjale ja märgitakse nii arvel, mille A saab, kui ka arvel, mille ta väljastab.

10. Kuna A taotles maksuküsimuses seisukohta, et teada saada, kas tõstetööd, mida ta teeb oma klientide nimel alltöövõtu korras, on AVLi artikli 71 lõike 3 kohaselt käibemaksuvabad, asus Keskusverolautakunta (keskmaksukomisjon) 1. oktoobri 2014. aasta otsuses seisukohale, et lastitõsteteenuseid ei saa pidada käibemaksuvabadeks teenusteks AVLi artikli 71 lõike 3 tähenduses, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 148 punktid a, c ja d, sest Euroopa Kohtu praktika kohaselt on rahvusvahelise meresõidu laevade või nende lastiga seoses osutatavad teenused käibemaksuvabad vaid siis, kui neid osutatakse teenuste turustamisahela lõpus, ja taotluses märgitud juhul osutatakse tõsteteenuseid nende turustamisahela lõpule eelnevas etapis.

11. Kuna A esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele (Soome kõrgeim halduskohus), otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused: „1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et lasti laeva lastimine ja sealt lossimine on kõnealuse sättega hõlmatud teenused, mis on otseselt vajalikud seoses artikli punktis a viidatud avamerel navigeerimiseks mõeldud laeva lastiga?

2. Kas arvestades [14. septembri 2006. aasta kohtuotsuse Elmeke⁶] punktis 24 olevat sedastust, mille kohaselt kõnealuses sättes ette nähtud maksuvabastust ei saa laiendada teenustele, mida osutatakse eelnevates turustamisetappides, tuleb [käibemaksudirektiivi] artikli 148 punkti d tõlgendada nii, et see hõlmab ka kõne all olevat teenust, mille puhul esimeses tehingute etapis äriühingu A alltöövõtja osutatud teenus kujutab endast füüsiliselt otse lastiga seotud teenust, mille eest äriühing A esitab omakorda arve ekspediitor- või veoettevõtjale? 3. Kas arvestades [14. septembri 2006. aasta kohtuotsuse Elmeke⁷] punktis 24 sedastatut, et kõnealuses sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ainult selliste teenuste suhtes, mida osutatakse otse laevaomanikule, tuleb [käibemaksudirektiivi] artikli 148 punkti d tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastus ei kohaldu siis, kui teenust osutatakse lasti valdajale, näiteks asjaomase kauba eksportijale või importijale?“

III. Hinnang

A. Sissejuhatavad märkused

12. Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus kohaldab käibemaksudirektiivi artiklis 148 ette nähtud käibemaksuvabastuste tõlgendamisele järgmisi põhimõtteid.

13. Esiteks on need maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mida tuleb järjekindlalt tõlgendada ja kohaldada kogu liidus ühetaoliselt⁸.

6 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — Vt eelkõige kohtuotsus, 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

14. Teiseks tuleb neid maksuvabastusi vaadelda käibemaksudirektiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis⁹. See süsteem aga põhineb eelkõige kahel põhimõttel: esiteks kuulub igasugune teenuse osutamine ja kauba tarnimine tasu eest käibemaksukohustuslase poolt käibemaksuga maksustamisele¹⁰ ning teiseks ei või neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes kohelda käibemaksuga maksustamisel samalaadseid ja omavahel konkureerivaid tehinguid erinevalt¹¹.

15. Kolmandaks tuleb käibemaksudirektiivi artiklis 148 kehtestatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, sest need maksuvabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mida maksukohustuslane osutab tasu eest. See tõlgendamisreegel ei tähenda siiski, et maksuvabastust määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende maksuvabastuste mõju kaob¹².

16. Neid tõlgendamiskriteeriume silmas pidades tulebki Korkein hallinto-oikeuse (kõrgeim halduskohus) eelotsusetaotlusele vastata.

B. Esimene eelotsuse küsimus

17. Oma esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses laevade lastiga“ hõlmab laeva lastimise või lossimise teenuseid.

18. See küsimus, millele kõik Euroopa Kohtus oma seisukohad esitanud pooled annavad üksmeelselt jaatava vastuse, ei tekita minu arvates erilist probleemi.

19. Piisab sellest, kui märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis d ei ole käibemaksuvabad teenused ammendavalt loetletud, vaid on antud nende üldine määratlus, mille kriteerium on, et teenuse eesmärk peab olema laevade ja nende lasti jaoks otseselt vajalik. Euroopa Kohtu hinnangul on maksuvabad „teenused, mis on otseselt seotud merelaevade ja nende lasti vajadustega, st nende laevade käitamiseks vajalikud teenused“¹³ [mitteametlik tõlge].

20. Ent nii nagu lootsimine, pukseerimine või sildamine on laevade jaoks otseselt vajalike teenuste arhetüüp, on ka laeva lastimine ja lossimine vaieldamatult lasti jaoks vajalikud teenused.

21. Tegelikult puudutab käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d põhjal tekkiv kahtlus mitte niivõrd seda, kas laeva lastimine ja lossimine kuulub mõiste „teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses lastiga“ alla, kui just seda, kuidas tuleb mõista nõuet, et need tegevused peavad olema „otseselt vajalikud seoses [...] merelaevade [ja] [eestikeelses versioonis „või“] nende lastiga“¹⁴.

22. Selles suhtes tuleb tuvastada, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d keeleversioonides on sõnade „punktis a osutatud merelaevade“ ja sõnade „nende lastiga“ eraldamiseks kasutatud erinevaid rinnastavaid sidesõnu. Nimelt, kui selle sätte saksa-, kreeka-, hispaania-, prantsus- ja itaaliakeelses versioonis on märgitud, et maksuvaba on „teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses punktis a nimetatud merelaevade ja nende lastiga“, siis selle bulgaaria-, rumeenia-, soome ja ingliskeelses versioonis on samas sättes ette nähtud, et maksust on vabastatud „teenuste osutamine,

9 — Vt eelkõige kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 — Vt eelkõige kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 — Vt eelkõige kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punktid 32, 33 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika).

12 — Vt eelkõige kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 — Vt kohtuotsus, 4.7.1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punkt 21, milles on maksuvabade teenuste kategooriast välja arvatud pardale mündiautomaatide paigaldamine, millel „ei ole mingit olemuslikku seost meresõiduvajadusega“ [mitteametlik tõlge]).

14 — Kohtujuristi kursiiv.

mis on otseselt vajalikud seoses punktis a nimetatud merelaevade või nende lastiga¹⁵. See erinev sõnastus tekitab kahtlust, kas käibemaksuvabastus on ette nähtud ainult teenuste jaoks, mis on vajalikud kumulatiivselt laevade ja nende lasti jaoks, või kõikide teenuste jaoks, mis on vajalikud otseselt seoses laevadega, nagu ka kõiki teenuseid, mis on vajalikud seoses laevade lastiga.

23. Kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õigusnorme tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, arvestades liidu kõigis keeltes kehtivaid versioone, ei saa ühes keeleversioonis kasutatud liidu õigusnormi sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist teiste keeleversioonide ees. Kui liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendades lähtuda selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa see säte on¹⁶.

24. Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et tõlgendus, mille järgi käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis d ette nähtud maksuvabastus piirdub ainult laevade ja lasti ühiste teenustega, vähendaks märkimisväärselt selle maksuvabastuse ulatust, jättes sellest välja kõige iseloomulikumad teenused, mida selle artikli punktis a osutatud laevade jaoks sadamatsoonides osutatakse.

25. See tähendaks, et kuna lootsimine või pukseerimine, mida võiks pidada teenuseks, mis on vajalik ainult otseselt seoses laevaga ja lastiga seoses vajalik ainult kaudselt, siis on selle puhul maksuvabastus välistatud, samas kui selle lasti laevale lastimise puhul võiks maksuvabastus samuti välistatud olla, ettekäändel, et see on otseselt vajalik ainult selle lasti jaoks ja on laeva jaoks vajalik ainult kaudselt.

26. Lõppkokkuvõttes võiks selle käsituse järgi pidada nii seoses laeva kui ka lastiga kumulatiivselt vajalike teenuste nõudele vastavaks ainult niisugust tegevust nagu turva- ja valveteenused laeva pardal.

27. Pealegi ei ole see tõlgendus ka kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 148 eesmärgiga, milleks on soodustada rahvusvahelist lennu- ja merekauba- ja -reisijatevedu, andes selles sektoris tegutsevatele ettevõtjatele sularahavoo eelise, mis seisneb selles, et nad on käibemaksu ette maksmisest vabastatud. Selle eesmärgi täitmiseks peab maksuvabastus, mis kehtib kõikide merelaevade tankimise ja proviandiga varustamise tehingute puhul, samamoodi kehtima ka kõikide teenuste puhul, mis on vajalikud otseselt seoses laevade või nende lastiga.

28. Nendel põhjustel teengi Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses selle artikli punktis a nimetatud merelaevade või nende lastiga“ hõlmab lasti laeva pardale lastimise või sealt lossimise teenuseid.

C. Teine ja kolmas eelotsuse küsimus

29. Teise ja kolmanda küsimusega, mida on kohane analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus hõlmab lasti laeva pardale lastimise või sealt lossimise teenuseid, kui neid teenuseid osutab alltöövõtja, kes tegutseb ettevõtja nimel, kes on ise seotud mitte laevaomanikuga, vaid transiidi-, veo- või ekspediitorettevõtjaga või asjaomase lasti valdajaga.

30. Kuna säte, mille kohta eelotsuse küsimus on esitatud, on samas sõnastuses, nagu käibemaksudirektiiviga kehtetuks tunnistatud ja asendatud kuuenda direktiivi artikli 15 lõige 8, tuleb selle artikli kohta sedastatud kohtupraktikat pidada asjakohaseks käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d tõlgendamisel.

15 — Kohtujuristi kursiiv.

16 — Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 28.7.2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

31. Euroopa Kohtu praktika on sedastatud 26. juuni 1990. aasta kohtuotsuses *Velker International Oil Company*¹⁷, 14. septembri 2006. aasta kohtuotsuses *Elmeka*¹⁸ ja 3. septembri 2015. aasta kohtuotsuses *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. 26. juuni 1990. aasta kohtuotsuses *Velker International Oil Company*²⁰ tõlgendatakse kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 4, mis käsitleb laevade tankimise ja proviandiga varustamise tehinguid. Rotterdami äriühing *Velker International Oil Company Ltd NV*²¹, kes oli ostnud kaks masuudipartiid, oli need edasi müünud Haagi äriühingule *Forsythe International BV*²², kes oli lasknud need tarnida tsisternides, mille ta oli rentinud enne nende paigutamist avamerelaevade pardale, mida ta ei käitanud ise. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis, kas Verkeri masuuditarned Forsythe'ile olid käibemaksuvabad või mitte. Täpsemalt paluti selgitada, kas mõiste „kaubatarned laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks“ hõlmab mitte ainult kaupade pardale tarnimist, mis on mõeldud otseselt tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, pärast nende eksportimist, vaid ka eelnevates turustamisetappides tehtud tarneid.

33. Euroopa Kohus vastas, et „kaupade tarnimisena, mis on mõeldud laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, võib käsitada ainult kaubatarneid, mis tehakse laeva operaatorile, kes kasutab neid kaupu tankimiseks ja proviandiga varustamiseks“ [siin ja edaspidi on viidatud kohtuotsust osundatud mitteametlikus tõlkes], tuginedes kahele põhjendusele: laevade tankimise ja proviandiga varustamise tehingute samastatus eksporditehingutega ja piirangud, mis kaasnevad maksuvabastuse laiendamisega kaupade lõpptarnimisele eelnevatele etappidele.

34. Ühelt poolt oli Euroopa Kohus seisukohal, et „[n]ii nagu [artikli 15 lõikes 1] ette nähtud automaatset maksuvabastust eksporditehingute puhul kohaldatakse üksnes sellise kauba lõpptarnimisele, mille ekspordib müüja või tema nimel tegutsev isik, kohaldatakse artikli 15 lõikes 4 ette nähtud maksuvabastust üksnes seoses kauba tarnimisega laeva operaatorile, kes kasutab neid kaupu tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, ning seega ei saa seda laiendada kauba tarnimisele eelnevates turustamisetappides“²³.

35. Teiselt pool märkis Euroopa Kohus, et „maksuvabastuse laiendamine etappidele, mis eelnevad kaupade lõpptarnele laevaoperaatorile, nõuaks, et [liikmes]riigid rakendaksid maksust vabastatud kaupade tarnimise lõpptarbe kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme“, ja, et „need mehhanismid tähendaksid [liikmes]riikide ja asjaomaste laevaoperaatorite jaoks piiranguid, mis oleks ühitamatud „maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega“, mis on ette kirjutatud kuuenda direktiivi artikli 15 esimeses lauses“²⁴.

36. 14. septembri 2006. aasta kohtuotsuses *Elmeka*²⁵ võetakse tankimiseks või proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnete maksuvabastuse kohta selliselt välja selgitatud lahendus üle kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 8 teenuste osutamise kohta ette nähtud maksuvabastuse suhtes. Põhikohtuasi käsitles kütuseveotehinguid, mida tegi äriühing *Elmeka NE*, kelle põhitegevusala oli tankeri käitamine naftatooteid turustava äriühingu *Oceanix International Bunkering SA* nimel, kelle ülesanne oli kaupade tarnimine asjaomaste laevade omanikele.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Edaspidi „*Velker*“.

22 — Edaspidi „*Forsythe*“.

23 — Kohtuotsus, 26.6.1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 22).

24 — Kohtuotsus, 26.6.1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 24).

25 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

37. Euroopa Kohus asus seisukohale, et „kogu ulatuses kuuenda direktiivi ühtse kohaldamise tagamiseks kohaldatakse“ selle direktiivi artikli 15 lõikes 8 „ette nähtud maksuvabastust üksnes teenustele, mida osutatakse otse laevaomanikule ja seda ei saa laiendada teenustele, mida osutati eelnevates turustamisetappides“²⁶. Ta põhjendas oma lahendust, kandes selle sätte tähenduses teenuste osutamise maksuvabastusele üle põhjused, mis olid esitatud kohtuotsuse *Velker International Oil Company*²⁷ punktides 22 ja 24 kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 4 märgitud laevade tankimise ja proviandiga varustamise tehingute kohta.

38. 3. septembri 2015. aasta kohtuotsuses *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸ ei seata kahtluse alla põhimõtet, et maksuvabastust ei saa laiendada eelnevates turustamisetappides toimuvatele kaubatarnetele või teenuste osutamisele, kuigi seoses mõiste „kaubatarne teatud isikule“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses analüüsimisega mööndakse selles otsuses, et maksuvabastus võib olla kohaldatav põhikohtuasja spetsiifilistel asjaoludel, kus üks äriühing tarnis kütust avamerelaevadele, olles lepingu sõlminud mitte nimetatud laevade operaatoritega, vaid enda nimel tegutsevate vahendajatega.

39. Võttes arvesse asjaolu, et äriühing tankis ise kütuse otse nende laevade kütusetankidesse, mille jaoks kütus oli mõeldud, ja et selliselt tarnitud kütuse täpse koguse sai kindlaks teha ainult pärast tankimist, oli Euroopa Kohus seisukohal, et isegi kui kohaldatavas liikmesriigi õigusnormis ette nähtud omandivormide järgi läks kütuse omandiõigus üle vahendajatele, ei saanud nad tarnitava kütuse koguseid mingil ajahetkel käsutada, sest nende käsutamise õigus kuulus laevaoperaatoritele hetkest, kui kütus oli tangitud kütusetankidesse, ja tavaliselt loeti, et sellest hetkest alates said need operaatorid seda käsutada, nagu oleksid nad tegelikult kütuse omanikud²⁹.

40. Euroopa Kohus järeldas sellest, et põhikohtuasjas kõne all olevaid tarneid ei saa kvalifitseerida kaubatarneteks, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele, vaid neid tuleb pidada tarneteks, mis on tehtud otse laevaoperaatoritele, kes saavad selle alusel maksuvabastuse, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis a³⁰. Euroopa Kohtu poolt selliselt õigeks peetud lahendus tähendab seega sisuliselt, et kütusetarned oleksid käibemaksuvabad, isegi kui arveid nende eest ei esitata mitte otse laevaoperaatoritele, vaid vahendajatele.

41. Jagan eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvamust, et kohtupraktika ei anna selget vastust küsimusele, kas maksuvabastus kehtib lasti laeva pardale või laeva pardalt tõstmise teenuste suhtes ainuüksi seetõttu, et need teenused on oma olemuselt otseselt lasti jaoks vajalikud, olenemata sellest, kes neid osutab või kellele neid osutatakse, või kas – vastupidi – need teenused võivad olla maksuvabad ainult siis, kui arved nende eest esitatakse ettevõtjale, kes asub turustusahela viimases etapis.

42. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb välja selgitada loogika, mille järgi on käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d maksuvabastus lubatud. Seda õigusnormi saab tegelikult mõista kahte moodi, nagu tõlgendas Euroopa Kohus, kes sedastas, et maksuvabastus on kohaldatav ainult „kaupade lõpptarnimisele laevaoperaatorile“³¹ ja „otseselt merelaevade jaoks vajalike teenuste osutamisele otse laevaomanikule“³².

26 — Kohtuotsus, 14.9.2006, *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Kohtuotsus, 3.9.2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 47).

30 — Kohtuotsus, 3.9.2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 52).

31 — Kohtuotsus, 26.6.1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 24).

32 — Kohtuotsus, 14.9.2006, *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 25).

43. Esimese käsitusviisi kohaselt, millest lähtuvad A ning Madalmaade, Poola ja Soome valitsus, on käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d ainsaks maksuvabastuse kriteeriumiks teenuste osutamise laad, võtmata arvesse seda, kas seda teenust osutab alltöövõtja või kas teenuse eest esitatakse arve mitte otse laevaomanikule, vaid lasti valdajale või kolmandale isikule. Poola valitsuse arvates ühtib see käsitusviis täpselt Euroopa Kohtu praktikaga, arvestades erinevusi varem otsustatud kohtuasjade vahel, mis puudutasid kütuse tarnimist laevadele ja selle juurde kuuluvaid veoteenuseid, samas kui käesolev kohtuasi puudutab lasti laeva pardale ja laevalt tõstmise teenuseid.

44. Teise käsitusviisi kohaselt, mida pooldavad Kreeka valitsus ja Euroopa Komisjon, võivad lasti tõstmise teenused olla käibemaksuvabad ainult siis, kui neid osutatakse turustusahela lõpus ja otse laevaomanikule. Kreeka valitsus väidab selle kohta, et need teenused on maksuvabad vaid tingimusel, et last sisaldab laeva töötamiseks ja ülalpidamiseks vajalikke kaupu. Selle valitsuse hinnangul on maksuvabad seega ainult need teenused, mis on seotud laeva endaga ja mida osutatakse laevaomanikule endale. Tõlgenduse põhjenduseks, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d alusel võib maksuvaba olla ainult lõpptehing, s.o laevaomanikule osutatav teenus, märgib komisjon, et see tõlgendus ei kahjusta ühtegi turustusahela lüli, sest tehingut teostaval isikul on õigus maks maha arvata. Seega võivad alltöövõtu kasutamise korral teenused, mida osutab laevaomanikule põhiettevõtja, olla käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d alusel maksuvabad, samas kui teenused, mida osutab põhiettevõtjale alltöövõtja, ei saa olla maksuvabad, sest neid ei osutata viimases turustamisetapis, ilma et see takistaks siiski põhiettevõtjal käibemaksu, mille ta on maksnud oma alltöövõtjale, hiljem maha arvata või lasta see endale tagasi maksta. Komisjoni hinnangul oleks välja pakutud tõlgendus ainsana kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga ja põhimõttega, et käibemaksudirektiivi artikli 148 maksuvabastused on samastatavad ekspordiga. Pealegi võimaldaks see tagada maksuvabastuse arusaadava kohaldamise, samas kui maksuvabastuse laiendamine eelnevatele turustamisetappidele tekitaks praktikas raskusi.

45. Mõlemad käsitusviisid põhinevad kaalukatel argumentidel.

46. Selleks et õigeks pidada tõlgendust, mille kohaselt saab maksuvabastust kohaldada ainult teenustele, mida osutatakse otse laevaomanikule, saab minu arvates esitada kaks peamist põhjust.

47. Esimene põhjus seondub käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d tähenduses teenuste osutamise samastamisega eksporditehingutega, mille puhul kohaldatakse automaatset maksuvabastust ainult müüja enda või tema nimel eksporditavate kaupade lõpptarnetele. Kuid teenused, mida osutab alltöövõtja ja mille eest esitatakse arve põhiettevõtjale, kes esitab nende eest omakorda arved muule käsundiandjale kui laevaomanik, kuuluvad eelnevatesse majandusetappidesse, mistõttu on võrdlus eksporditehinguga välistatud.

48. Teine seondub käibemaksudirektiivi artikli 148 eesmärgiga, milleks on – nagu ma eespool rõhutasin – soodustada rahvusvahelist lennu- ja merekauba- ja -reisijatevedu, andes selle sektori ettevõtjatele rahavooelise, mis seisneb vabastuses käibemaksu ettemaksmisest.³³ Seda silmas pidades näib loogiline, et maksuvabastus on ainult ettevõtjatel, kes tegelevad tõepoolest rahvusvahelise lennu- ja merekaubaveoga, laiendamata seda ettevõtjatele, kes teevad teistsuguseid tehinguid, ehkki need on veoga otseselt seotud. Maksuvabastus peab seega sõltuma selle isiku staatusest, kellele esitatakse arve teenuste osutamise eest.

49. Mulle näib aga, et on teisi, palju määravamaid põhjusi teise tõlgenduse põhjenduseks, mille kohaselt tuleb lähtuda tehingu laadist, seadmata maksuvabastuse kohaldamise tingimuseks, et teenust peab osutama teenuseosutaja ise, kes tegutseb otse laevaomaniku nimel.

33 — Vt käesolev ettepanek, punkt 27.

50. Esimene põhjus tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d sõnastusest endast, kus on määratletud maksuvabad tehingud osutatavate teenuste laadi järgi, mitte teenuste osutaja või teenuste saaja järgi, keda selles õigusnormis üldse ei nimetata. Isikuid puudutavad elemendid ei oma seega maksuvabade tehingute kindlaksmääramiseks põhimõtteliselt mingit tähtsust.

51. Teine põhjus tuleneb ühisele käibemaksusüsteemile omasest neutraalse maksustamise põhimõttest, mille kohaselt ei või käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid kohelda erinevalt. Minu arvates on selle põhimõttega vastuolus, et ettevõtjat, kes osutab teenust, mis vastab otseselt laevade või nende lasti vajadustele, võiks kohelda erinevalt selle järgi, kas ta osutab seda teenust otse või kaudselt, nagu ka selle järgi, millisele isikule seda teenust osutatakse.

52. Kolmas põhjus, mis on minu arvates oluline, on see, et Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt peab turustusahelas käibemaksuvabastus piirduma ainult selle ahela viimase lüluga, ei saa minu arvates üle kanda spetsiifilisele olukorrale, kus osutatakse ainult ühte teenust, mis on otseselt vajalik seoses laeva või lastiga. Kohtuasjad, milles tehti 26. juuni 1990. aasta kohtuotsus *Velker International Oil Company*³⁴ ja 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus *Elmeka*,³⁵ puudutasid mõlemad olukordi, kus laeva tankimise ja proviandiga varustamise tehingule eelnes teistsugune tehing, nimelt tarnimine tsisternides enne masuudi laevade pardale paigutamist esimeses kohtuasjas ja kütuseveotehing enne kütuse tarnimist laevaomanikele teisel juhul.

53. Nagu aga õigusega väidavad A ja Poola valitsus, osutab põhikohtuasjas ühte ainsat lastimise ja lossimise teenust, mis on otseselt vajalik seoses laeva ja selle lastiga, alltöövõtja, kes esitab selle eest arve, enne kui A esitab omakorda arve oma käsundiandjale.

54. Euroopa Kohus põhjendas keeldu laiendada maksuvabastust etappidele, mis eelnevad kaupade lõpptarnele laevaoperaatorile, sellega, et asjaomaste kaupade või teenuste sihtkoht võib muutuda ja sellest tulenevalt oleksid liikmesriigid kohustatud rakendama maksuvabade kaupade tarnimise lõpptarbe kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme. Need mehhanismid tähendaksid liikmesriikide ja asjaomaste ettevõtjate jaoks piiranguid, mis oleksid ühitamatud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 131.³⁶

55. See risk tuleneb aga laeva tankimisele ja proviandiga varustamisele eelnevate tehingute tegemisest, mille tagajärjel lisatakse turustusahelasse võimalus muuta naftatoodete sihtkohta. See risk on järelikult välistatud lasti lastimise või lossimise teenuse puhul, mida osutatakse otse laeva pardal.

56. On tõsi, et komisjon nimetas kohtuistungil veel teist riski, mis tuleneb sellest, et lastimise või lossimise tehingut võidakse teha niisuguse laeva pardal, mis ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis a sedastatud kriteeriumidele, eriti kuna kõikidel liikmesriikidel ei ole elektroonilist registrit, millest saaks kontrollida lastitava või lossitava laeva andmeid. Eitamata, et võiks olla risk, et tõstetöid võidakse teha laevale või laevalt, mis ei ole nimelt mõeldud avameresõiduks, tuleb tõdeda, et see risk ei ole omane alltöövõtu korras tehtavale tehingule, mille eest esitab põhiettevõtja omakorda arve käsundiandjale. Tegelikult on mõeldav ka, et tehing, mille eest teenuseosutaja esitab arve otse laevaomanikule, on tegelikult seotud muu kui käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis a osutatud laevaga. Komisjoni nimetatud üldise riski põhjal peaks seega loogiliselt seadma kahtluse alla selle direktiivi artiklis 148 nimetatud tehingute maksuvabastuse põhimõtte tervikuna.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Vt eelkõige kohtuotsus, 3.9.2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 28).

57. Nendel tingimustel arvan ma, et Euroopa Kohtu praktika laeva tankimisele ja proviandiga varustamisele eelnevate tehingute kohta ei ole ülekantav teenuste osutamisele, mis on otseselt vajalikud seoses lastiga. Leian, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis d ette nähtud maksuvabastust tuleb kohaldada olenevalt nende teenuste laadist, mitte teenuseosutajast või nende saajast.

IV. Ettepanek

58. Järelikult teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses selle direktiivi artikli 148 punktis a nimetatud merelaevade või nende lastiga“ hõlmab lasti laeva pardale lastimise või sealt lossimise teenuseid.

Käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus hõlmab lasti laeva pardale lastimise või sealt lossimise teenuseid, kui neid teenuseid osutab alltöövõtja, kes tegutseb ettevõtja nimel, kes ise on seotud mitte laevaomanikuga, vaid transiidi-, veo- või ekspediitorettevõtjaga või asjaomase lasti valdajaga.