

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

26. aprill 2012(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastused – Artikli 151 lõike 1 punkt c – Ameerika Ühendriikide sõjalaevastikule kuulunud mahakantud laevade lammutamine ühe liikmesriigi territooriumil

Kohtuasjas C-225/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (Ühendkuningriik) 9. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. mail 2011, menetluses

The Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs

versus

Able UK Ltd,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees A. Prechal (ettekandja), kohtunikud K. Schieman ja L. Bay Larsen,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Seeboruth,
- Poola valitsus, esindaja: M. Szpunar,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Soulay,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 151 lõike 1 punkti c.

2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners“) ja Able UK Ltd (edaspidi „Able“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Ameerika Ühendriikide sõjalaevastikule kuulunud mahakantud laevade lammutamise teenustele

kohaldatavat käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Rahvusvaheline õigus

3 Põhja-Atlandi leping kirjutati alla 4. aprillil 1949 Washingtonis (Ühendriigid).

4 Protokoll Põhja-Atlandi lepingu alusel loodud rahvusvahelise sõjalise peakorteri staatuse kohta, mis allkirjastati 28. augustil 1952 (edaspidi „sõjalise peakorteri staatuse protokoll”), sätestab artikli 8 punktis 1:

„Liitlasvägede peakorterite asutamise, ehitamise, hooldamise ja tegutsemise hõlbustamiseks vabastatakse need võimalikult suures ulatuses lõivudest ja maksudest ühise kaitse huvides tehtud ametialastelt ja ainult neile kasu toovate väljaminekutelt; protokollis iga osalisriik alustab tema territooriumil tegutseva liitlasvägede peakorteriga läbirääkimisi eesmärgiga sõlmida käesoleva sätte jõustamise kokkulepe.”

Liidu õigus

5 Direktiivi artikli 151 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

c) kaubatarned ja teenuste osutamine Põhja-Atlandi lepingu osalises liikmesriigis, mis on mõeldud nimetatud lepingu teiste osalisriikide relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonalit tarbeks või nende söögisaalide ja sööklate varustamiseks, kui nimetatud jõud osalevad ühises kaitsetegevuses;

d) teise liikmesriiki suunatud kaubatarned ja teenuste osutamine, mis on mõeldud Põhja-Atlandi lepingu mis tahes muu osalise liikmesriigi kui sihtliikmesriigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonalit tarbeks või nende söögisaalide ja sööklate varustamiseks, kui nimetatud jõud osalevad ühises kaitsetegevuses;

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

6 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Able sõlmis United States Department of Transportation Maritime Administration’iga (Ameerika Ühendriikide transpordiministeeriumi veeteede amet) lepingu 13 laeva lammutamiseks, mis olid varem Ühendriikide sõjalaevastiku kasutuses, kuid mis hiljem määrati Ameerika Ühendriikide mereväe reservlaevastiku koosseisu ning seisavad ankrus James Riveris Virginia osariigis (Ühendriigid). Lepingul oli kaks eraldi osa. Esiteks tuli laevad ette valmistada ja seejärel Ühendriikidest Ühendkuningriiki pukseerida. Teiseks tuli need pärast laevade toimetamist Able’i tehasesse Teesside’is (Ühendkuningriik) lammutada. Ühendriikide valitsuse inspektorid pidid kogu lepingu kestuse jooksul protsessi jälgima.

7 Able taotles 27. augusti 2008. aasta kirjas HMRC-lt otsust selle kohta, millist käibemaksuga maksustamise korda kohaldatakse tema osutatavatele laevade lammutamise teenustele. Ta väitis, et tema osutatavad teenused on 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) artikli 15

punkti 10 kolmanda taande kohaselt, mis hiljem asendati käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punktiga c, maksust vabastatud.

8 Commissioners tegi 15. oktoobril 2008 otsuse, milles leidis, et Able'i lammutusteenused maksustatakse hariliku käibemaksumääraga. Nimetatud äriühing palus 21. oktoobril 2008 see otsus üle vaadata. Kuna Commissioners jättis oma varasema otsuse 18. novembri 2008. aasta otsusega muutmata, esitas Able kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber), kes leidis 24. novembril 2009 tehtud otsuses, et Able'i osutatavad laevade lammutusteenused on maksust vabastatud.

9 Commissioners kaebas seejärel kõnealuse otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. Tema sõnul kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c üksnes sellise Põhja-Atlandi lepingu osalisriigi relvajõudude puhul, mis külastavad teist selle lepingu osalisriiki, ja üksnes siis, kui nimetatud relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses.

10 Kuna Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) leidis, et tema menetluses olevas kohtuasjas sõltub lahendus käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c tõlgendamisest, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 151 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et see sätestab maksuvabastuse Ameerika Ühendriikide mahakantud laevade lammutamise teenuse osutamisele Ühendkuningriigis United States Department of Transportation Maritime Administration'ile ühel või mõlemal järgmistest juhtudest:

a) kui seda teenust ei osutatud NATO (Põhja-Atlandi Lepingu Organisatsioon) liikme relvajõudude, kes osalevad ühises kaitsetegevuses, või nendega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks;

b) kui seda teenust ei osutatud NATO liikme relvajõudude, kes asuvad või viibivad Ühendkuningriigis, või selliste jõududega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks?”

Eelotsuse küsimus

11 Eelotsusetaotlusest nähtub, et küsimuse esimene osa põhineb käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c sõnastusel. Nimelt võimaldab selle sätte sõnastus lugeda viimast lauseosa – s.o „kui nimetatud jõud osalevad ühises kaitsetegevuses” – nii nagu oleks see seotud üksnes sellele vahetult eelneva lauseosaga, st „[kaubatarned ja teenuste osutamine] nende söögisaalide ja sööklate varustamiseks” ja mitte nii, et need on seotud selle sättega tervenisti. Koma puudumine teatud keeleversioonides nagu inglise ja prantsuse keeles enne viimast lauseosa kinnitab sellist lugemist.

12 Sellega seoses tuleb märkida, et koma asetseb samas kohas ka selle sätte mõnedes teistes keeleversioonides nagu hispaania?, taani? ja hollandikeelses versioonis. Neil asjaoludel ei saa koma olemasolu või puudumist pidada käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c tõlgendamisel määravaks.

13 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa ühes keeleversioonis kasutatud liidu sätte sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist muude keeleversioonide ees. Niisugune lähenemine oleks vastuolus liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudega. Kui erinevates keeleversioonides on erinevusi, tuleb kõnealust sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa see säte on (vt 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon vs. Madalmaad, EKL 2011, lk I-831, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb käibemaksuvabastusi, mille hulgas on käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punktiga c kehtestatud vabastus, tõlgendada täht-tähelt, kuna need kujutavad endast erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane tasu eest osutab (vt selle kohta eelkõige 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-116/10: Feltgen ja Bacino Charter Company, EKL 2010, lk I-14187, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 Seega viiks selline tõlgendamine, mille kohaselt käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c viimane lauseosa on seotud üksnes lauseosaga, mis sellele vahetult eelneb, selles sättes ette nähtud maksuvabastuse mitte üksnes laiendatud, vaid ka vastuolulise kohaldamisala tunnustamiseni, millele Ühendkuningriik juhtis õigesti tähelepanu.

16 Nimelt, kui selline tõlgendus leiaks heakskiidu, oleks kaubatarned ja teenuste osutamine Põhja-Atlandi lepingu osalisriikides, mis on mõeldud teiste lepingu osalisriikide relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks, igal juhul maksust vabastatud, olgugi et kaubatarned ja teenuste osutamine nende söögisaalide ja sööklate varustamiseks oleks seda vaid juhul, kui nimetatud relvajõud osalevad ühises kaitsetegevuses. Seega tundub, et käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse ulatuse osas on niisugune vahetegemine täiesti mõttetu.

17 Pealegi tuleb nimetatud sättest arusaamiseks võtta arvesse sellega kehtestatud maksuvabastuse eesmärki. Viimase osas puudub igasugune viide sellele, et see eesmärk oleks takistanud – mida meenutati ka eelotsusetaotluse esitanud kohtus – Põhja-Atlandi lepingu osalisriikidel neile NATO liikmelisusest tuleneva maksusoodustuse kasutamist. Lisaks, nagu mainis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, viitab selline eesmärk NATO raames, sh selle liikmesriigi enda relvajõudude, kus neid tarneid tehakse või teenuseid osutatakse, võetud kohustuste huvides kaubatarnete ja teenuste osutamise üldise maksuvabastuse olemasolule. Seega on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkt c ei kehtesta sedavõrd laiaulatuslikku maksuvabastust.

18 Seevastu paistab, et liidu seadusandja taotletavat eesmärki nimetatud sätte vastuvõtmisel tuleks pigem mõista sellisena, mis võimaldab liikmesriikidel järgida teatavaid NATO raames võetud kohustusi, mida väitis ka Euroopa Komisjon. Nõnda ei ole võimalik Euroopa Kohtule esitatud toimikus sisalduva teabe põhjal järeldada, et artikli 151 lõike 1 punkti c tõlgendus, mida meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 15, on nimetatud kohustuste järgimiseks vajalik.

19 Vastupidi, sõjalise peakorterite staatuse protokolli artikkel 8, millest liidu seadusandja sai komisjoni sõnul käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c vastuvõtmiseks erilist innustust, viitab just selliste väljaminekute maksudest ja lõivudest vabastamisele, mis on tehtud „ühise kaitse huvides”.

20 Seega tuleb käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c tõlgendada nii, et põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste osutamine Põhja-Atlandi lepingu osalisriigis, mis seisneb selle lepingu

teise osalisriigi sõjalaevastikule kuulunud mahakantud laevade lammutamises, on selle sätte alusel maksust vabastatud vaid siis, kui neid teenuseid osutatakse ühises kaitsetegevuses osaleva teise riigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse teise osa puhul tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punktis c endas ei ole märgitud, kas põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid, mida osutatakse Põhja-Atlandi lepingu osalisriigis, tuleb käibemaksuvabastuse saamiseks osutada teise lepinguosalise riigi relvajõudude, mis asuvad või viibivad asjaomase liikmesriigi territooriumil, või nendega kaasas oleva tsiviilpersonali tarbeks.

22 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel siiski arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks säte on (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Feltgen ja Bacino Charter Company, punkt 12).

23 Nagu täheldas õigesti ka Ühendkuningriigi ja Poola valitsus, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c konteksti puhul arvesse võtta sama artikli punkti d. Kuigi nendest kahest sättest esimene vabastab käibemaksust teatud tingimustel kaubatarned ja teenuste osutamise Põhja-Atlandi lepingu osalises liikmesriigis, mis on mõeldud nimetatud lepingu teiste osalisriikide relvajõudude tarbeks, vabastab teine säte teise liikmesriiki suunatud kaubatarned ja teenuste osutamise, mis on mõeldud Põhja-Atlandi lepingu mis tahes muu osalise liikmesriigi kui sihtliikmesriigi relvajõudude tarbeks.

24 Nendest kahest sättest nähtub – millele on viidatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 17 –, et liidu seadusandja soovis jätta käibemaksuvabastuse kohaldamisalast välja kaubatarned ja teenuste osutamise, mis on mõeldud nende kaubatarnete või teenuste saajaks oleva liikmesriigi relvajõududele.

25 Esiteks, kuivõrd nimetatud väljajätmine puudutab konkreetselt neid relvajõudusid, mis asuvad või viibivad nende oma liikmesriigi territooriumil, viitab ta sellisena asjaolule, et relvajõudude asumise või viibimise koht on nende sätete kohaldamisel oluline.

26 Teiseks, kui käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c tõlgendada nii, et selle kohaselt on käibemaksust vabastatud kaubatarned ja teenuste osutamine Põhja-Atlandi lepingu osalises liikmesriigis, mis on mõeldud nimetatud lepingu teiste osalisriikide relvajõudude tarbeks, isegi kui need relvajõud ei asu ega viibi nimetatud liikmesriigi territooriumil, võib lõppkokkuvõttes neid kaubatarneid teha ja teenuseid osutada – kuivõrd neid ei maksustata käibemaksuga – teise liikmesriigi relvajõududele, mis asuvad või viibivad viimati nimetatud riigis. Järelikult võib nimetatud sätte selline tõlgendus kahjustada käesoleva kohtuotsuse punktis 24 väljendatud liidu seadusandja soovi.

27 Seega, võttes arvesse eeltoodut ning lisaks vajadust tõlgendada käibemaksuvabastusi tähtselt, mida on meenutatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 14, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c tõlgendada nii, et see vabastab selles sätestatud tingimustel kaubatarned ja teenuste osutamise Põhja-Atlandi lepingu osalisriigis, mis on mõeldud nimetatud lepingu teiste osalisriikide relvajõudude tarbeks, tingimusel, et need relvajõud asuvad või viibivad asjaomase liikmesriigi territooriumil.

28 Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu, et seda sätet tuleks tõlgendada teistmoodi kui eelmises punktis selleks, et liikmesriikidel oleks võimalik järgida NATO raames võetud kohustusi.

29 Vastupidi, sõjalise peakorterite staatuse protokolli artiklist 8 tuleneb, et kuna see näeb ette ühe Põhja-Atlandi lepingu osalisriigi territooriumil liitlasvägede peakorterite asutamise, ehitamise,

hooldamise ja tegutsemise hõlbustamiseks nende maksudest ja lõivudest vabastamise, puudutab see artikkel selle riigi territooriumil asuvaid või viibivaid relvajõudusid.

30 Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 151 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste osutamine ühe Põhja-Atlandi lepingu osalisriigi territooriumil, mis seisneb selle lepingu teise osalisriigi sõjalaevastikule kuulunud mahakantud laevade lammutamises, on selle sätte alusel maksust vabastatud vaid siis, kui:

- neid teenuseid osutatakse ühises kaitsetegevuses osaleva teise riigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonaliga tarbeks, ja kui
- neid teenuseid osutatakse asjaomase liikmesriigi territooriumil asuvate või viibivate relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonaliga tarbeks.

Kohtukulud

31 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 151 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste osutamine ühe Põhja-Atlandi lepingu osalisriigi territooriumil, mis seisneb selle lepingu teise osalisriigi sõjalaevastikule kuulunud mahakantud laevade lammutamises, on selle sätte alusel maksust vabastatud vaid siis, kui:

- neid teenuseid osutatakse ühises kaitsetegevuses osaleva teise riigi relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonaliga tarbeks, ja kui
- neid teenuseid osutatakse asjaomase liikmesriigi territooriumil asuvate või viibivate relvajõudude või nendega kaasas oleva tsiviilpersonaliga tarbeks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.