

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

4. mai 2017(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 148 punkt d – Maksuvabastus – Niisuguste teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses avamerel navigeerimiseks kasutatavate merelaevade ja nende lastiga – Lasti tõstmine, mida teostab vahendaja nimel alltöövõtja

Kohtuasjas C-33/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeuse (kõrgeim halduskohus, Soome) 15. jaanuari 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. jaanuaril 2016, menetluses, mille algatamist taotles

A Oy,

menetluses osales:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kohtunik J. Malenovský (ettekandja) kaheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud M. Safjan ja D. Šváby,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. oktoobri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A Oy, esindajad: R. Nyrhinen ja M. Pokkinen,
- Soome valitsus, esindaja: H. Leppo,
- Kreeka valitsus, esindajad: E. Tsaousi ja K. Nasopoulou,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja M. de Ree,
- Poola valitsus, esindajad: A. Kramarczyk-Szaładzińska ja B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja P. Aalto,

olles 7. detsembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 148 punkti d tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille algatamist taotles A Oy seoses Keskusverolautakunta (keskmaksukomisjon, Soome) tehtud niisuguse siduva eelotsuse põhjendatusega, mille kohaselt laeva lastimise või lossimise teenuseid, mida osutab alltöövõtja, kes esitab teenuste eest arve peatöövõtjale, mitte otse laevaomanikule, ei saa direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d alusel käibemaksust vabastada.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (ELT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklis 15 oli sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

1. sellise kauba tarnimine, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

[...]

5. punkti 4 alapunktides a ja b nimetatud merelaevade tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sh kalapüügiseadmete tarnimine, rendileandmine, remont ja hooldus;

[...]

8. punktis 5 nimetatud teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud [punktis] osutatud merelaevade või nende lastiga;

[...]“

4 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati direktiiviga 2006/112, mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

5 Direktiivi 2006/112 artikkel 28 sätestab:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

6 Direktiivi 2006/112 artikkel 131 näeb ette:

„[IX jaotise] [p]eatükkidega 2–9 ette nähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk

on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

7 Nimetatud direktiivi IX jaotis sisaldab 7. peatükki „Rahvusvaheliste vedude maksuvabastused“. Direktiivi selles peatükis on artikkel 148, mis sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kaubatarned, 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;

[...]“

Soome õigus

8 30. detsembri 1993. aasta käibemaksuseadus 1501/1993 (Arvonlisäverolaki 1501/1993, edaspidi „AVL“) sätestab põhikohtuasjale kohaldatava redaktsiooni § 71 lõikes 3:

„Maksu ei arvestata järgmiste müügitehingute pealt:

[...]

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

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

10 A osutatavate teenuste hulka kuuluvad avamerel navigeerimiseks ja merekaubanduses kasutatavate merelaevade lasti tõstmise teenused. Tegelikult osutab nimetatud teenuseid alltöövõtja, kes esitab nende eest arve A?le, kes omakorda esitab arve oma käsundiandjale, kes võib olenevalt olukorrast olla B, kauba valdaja, lastija, transiidiettevõtja või laevaomanik. Üksikasjalikud andmed asjaomase laeva ja lasti kohta edastatakse alltöövõtjale ja märgitakse nii A?le saadetavale arvele kui ka arvele, mille ta ise väljastab.

11 A esitas keskmaksukomisjonile taotluse siduva eelotsuse tegemiseks, paludes täpsustada, kas lasti tõstmise toimingud, mida oma klientide nimel teostab alltöövõtja, võivad olla AVL § 71 lõike 3 kohaselt käibemaksust vabastatud.

12 Keskmaksukomisjon teatas 1. oktoobri 2014. aasta otsusega A?le, et lasti tõstmise teenuseid ei või käsitada käibemaksust vabastatud teenustena AVL § 71 lõike 3 tähenduses, millega võeti üle direktiivi 2006/112 artikli 148 punktid a, c ja d, kuna rahvusvahelistel liinidel

tegutsevate merelaevadega või nende lastiga seoses osutatavad teenused võib käibemaksust vabastada vaid siis, kui neid osutatakse asjaomaste teenuste turustamise lõppetapis. Taotluses käsitletaval juhul osutatakse lasti tõstmise teenuseid aga varasemas etapis.

13 A esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele (kõrgeim halduskohus, Soome), kuna leidis, et otsus eirab direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d, sest tema hinnangul tuleks antud sätet tõlgendada nii, et selliste teenuste osutamine nagu lasti tõstmise teenused, mis on olemuslikult merelaeva ja selle lastiga seoses otseselt seotud ja vajalikud, tuleb käibemaksust vabastada sõltumata sellest, kes neid teenuseid müüb või ostab.

14 Põhjendamaks oma seisukohta, et nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse alles kõnealuste teenuste turustamise lõppetapis, tugines Soome maksuhaldur vastustaja vastuses eelkõige Euroopa Kohtu 14. septembri 2006. aasta otsusele Elmeke (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563).

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab aga, et nimetatud kohtuotsus ei võimalda vastata küsimusele, kas juhul, kui asjaomase teenuse enda laadist nähtub, et see on seotud ja otseselt vajalik seoses avamerel navigeerimiseks kasutatava merelaeva ja selle lastiga, on käibemaksuvabastuse kohaldamiseks nõutav, et arve teenuste eest esitatakse otse laevaomanikule.

16 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et laeva lastimine ja lossimine on teenused, mis otseselt vajalikud seoses selle artikli punktis a nimetatud merelaeva lastiga?

2. Kas arvestades [14. septembri 2006. aasta kohtuotsuse Elmeke (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563)] punkti 24 sõnastust, mille kohaselt kõnealuses sättes ette nähtud maksuvabastust ei saa laiendada teenustele, mida osutatakse eelnevas turustamisetapis, tuleb direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ka kõnealusele teenusele, mille puhul esimeses tehingute etapis [...] A alltöövõtja osutatud teenus kujutab endast otseselt lastiga füüsiliselt seotud teenust, mille eest [...] A esitab omakorda arve ekspedeerimis- või veoettevõtjale?

3. Kas arvestades [nimetatud kohtuotsuse] punktis 24 sedastatut, et kõnealuses sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ainult selliste teenuste suhtes, mida osutatakse otse laevaomanikule, tuleb direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata siis, kui teenust osutatakse lasti valdajale, kes võib olla asjaomase kauba eksportija või importija?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et laeva lastimise või lossimise teenuste puhul on tegemist teenuste osutamisega, mis on otseselt vajalik seoses selle direktiivi artikli 148 punktis a nimetatud merelaevade lastiga.

18 Alustuseks tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust selliste punktis c nimetatud teenuste osutamise, mis on otseselt

vajalikud seoses punktis a nimetatud laevade või nende lastiga.

19 Artikli 148 punkti d sõnastusest nähtub, et selleks, et olla üks „nimetamata teenustest“, nõuab see sätte esiteks, et asjaomased teenused oleksid laevale ja selle lastile otseselt vajalikud, ning teiseks, et see laev kuuluks nimetatud direktiivi artikli 148 punktis a märgitud merelaevade kategooriasse.

20 Mis puudutab nendest tingimustest teist, siis eelotsusetaotluse esitanud kohus näib olevat seisukohal, et põhikohtuasjas on see tingimus täidetud, mida tuleb nimetatud kohtul kontrollida.

21 Esimese tingimuse puhul tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkt d ei täpsusta, kuidas tuleks aru saada mõistest „otseselt vajalikud seoses merelaeva ja selle lastiga“. Neil asjaoludel tuleb selle mõiste tõlgendamisel lähtuda artikli 148 punkti d kontekstist.

22 Selle kohta tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkt c, millele viitab otseselt artikli 148 punkt d, käsitleb nagu viimati nimetatud säteti rahvusvahelise merekaubaveoga seotud teenuste maksust vabastamist ja osutab selliste teenuste kirjeldamiseks samadele merelaevadele, mida käsitleb selle artikli punkt a. Kuna need kaks sätet on sarnased ja teineteist täiendavad, siis tuleb mõiste „otseselt vajalikud seoses merelaeva ja selle lastiga“ tõlgendamisel lähtuda selle direktiivi artikli 148 punkti c sätete ülesehitusest.

23 Tuleb aga märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti c kohaselt vabastatakse maksust tarne, rendileandmine, remont ja hooldus, kui need puudutavad selle artikli punktis a nimetatud merelaevas kasutatavat seadet. Sisuliselt näeb artikli 148 punkt c seega ette nõude, et osutatavad teenused ja asjaomase merelaeva kasutamine peavad olema omavahel seotud (vt selle kohta kohtuotsus, 4.7.1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punkt 21).

24 Lasti tõstmise teenused vastavad sellele nõudele. Nimelt on lasti vedamise puhul tegemist avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tavapärase käitamise viisiga. Ent selleks, et lasti saaks vedada ning et merelaeva saaks selliselt käitada, on vaja, et see laev oleks lähtesadamas lastitud ning seejärel sihtsadamas lossitud.

25 Seega tuleb neid teenuseid pidada direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis a nimetatud merelaeva lastiga seoses otseselt vajalikeks ning kuna need on lasti vedava merelaeva käitamiseks mõõdapääsmatud, on need otseselt vajalikud ka sellise laevaga seoses.

26 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et laeva lastimine ja lossimine on teenused, mis on otseselt vajalikud seoses selle direktiivi artikli 148 punktis a viidatud laeva lastiga.

Teine ja kolmas küsimus

27 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et maksust on vabastatud üksnes need teenused, mis on seotud selle direktiivi artikli 148 punktis a nimetatud merelaeva lastimise ja lossimisega, mida teostatakse sellise teenuse turustamise lõppetapis, või on maksust vabastatud ka selliste teenuste osutamine, mida teostatakse varasemas etapis nagu teenus, mida alltöövõtja osutab peatöövõtjale, kes seejärel esitab arve transiidi- või veoettevõtjale. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib lisaks, kas artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et maksust on vabastatud ka need lasti tõstmise teenused, mida osutatakse lasti valdajale, kes võib olla asjaomase kauba eksportija või importija.

28 Esmalt tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkt d ei viita selles nimetatud

teenuste osas turustamisahela varasemale etapile ega maini isikut, kellele tuleb teenuste eest arve esitada. Järelikult ei ole võimalik pelgalt selle sätte sõnastuse põhjal asuda seisukohale, et selles sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast jäävad välja teenused, mida ei osutata turustamise lõppetapis, või need, mille eest esitatakse arve vahendajale.

29 Neil asjaoludel tuleb analüüsida, kas selline väljajätmine võib tuleneda direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d kontekstist endast.

30 Direktiivi 2006/112 artikli 131 kohaselt, mille sõnastus on analoogne kuuenda direktiivi artikli 15 esimese lausega, võivad liikmesriigid rakendada direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis d sätestatud maksuvabastust viisil, mis võimaldab selle nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

31 Sellises kontekstis on Euroopa Kohus leidnud 14. septembri 2006. aasta otsuse Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, punktis 24, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 8 ette nähtud maksuvabastust, mille sõnastus kattub direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d sõnastusega, kohaldatakse üksnes tehingutele, mis leidsid aset asjaomase teenuse turustamise lõppetapis.

32 Samas tuleb meenutada, et äärmiselt spetsiifilistes liidetud kohtuasjades, milles tehti 14. septembril 2006 kohtuotsus Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), oli kõne all kütuseveo teenuste osutamine käsundiandja nimel, kes seejärel müüs kütuse laevaomanikele. Nende teenuste kasutamisele kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 8 nimetatud vajadusteks peab seega füüsiliselt eelnema hulk tehinguid, kuna selline kasutamine osutub kindlaks alles siis, kui kütus on tarnitud laeva käitajatele, kes seda kasutama hakkavad. Euroopa Kohus leidis nimetatud otsuses niisiis, et ettenähtud maksuvabastuse laiendamine teenuse turustamise varasematele etappidele oleks nõudnud kütuse lõppsihtkoha kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanismide rakendamist. Need mehhanismid kujutaksid endast aga piiranguid, mis oleks sobimatud maksuvabastuse nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega.

33 Sellist kohtupraktikat – kohandatuna nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud juhtumite iseloomulikele asjaoludele, mis hõlmasid teenuste osutamist, mida võidi kasutada nende eesmärgiga võrreldes kõrvalisel viisil – ei saa üle kanda olukordadele, kus teenuste osutamise eesmärki saab selle laadi arvestades pidada kindlaks, niipea kui see on kokku lepitud. Sellistel juhtudel on direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis d sätestatud maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamise tagatud ilma, et tuleks rakendada kontrolli- ja järelevalvemehhanisme.

34 Nii on see selliste lasti tõstmise teenuste puhul nagu põhikohtuasjas. Nimelt nähtub esimesele küsimusele antud vastusest, et küsimuse kontrollimine, kas need vastavad direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis d sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingimustele, sõltub üksnes sellest, mis tüüpi laeva lastitakse või lossitakse. Seega võib nende teenuste kasutamine olla iseenesestmõistetav niipea, kui on kokku lepitud selle üksikasjades.

35 Kuna ühegi konkreetse asjaoluga ei saa põhjendada, et nimetatud direktiivi artikli 148 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine peaks piirduma kõnealuste teenuste turustamise ahela lõppetapiga, siis tuleb sedastada, et maksuvabastust kohaldatakse selliste lasti tõstmise teenuste puhul nagu põhikohtuasjas mitte üksnes toimingutele, mida teostatakse teenuste turustamise lõppetapis, vaid ka neile, mis leiavad aset varasemas etapis.

36 Sellist järeldust kinnitab ka direktiivi 2006/112 artikliga 148 taotletav eesmärk.

37 Nimelt, nagu nähtub selle direktiivi IX jaotise 7. peatüki pealkirjast, on viimasega taotletav eesmärk edendada rahvusvahelist kauba- ja reisijatevedu. Seega, kui tõlgendada direktiivi

2006/112 artikli 148 punktis d sätestatud maksuvabastust nii, et seda kohaldatakse alles lasti tõstmise teenuste turustamise lõppetapis, läheks see taolise eesmärgiga vastuollu, kuna seetõttu, et iga vahendaja selles ahelas kannab käibemaksu tasumisest tuleneva ettemakse rahastamise kulu üle oma klientidele, tooks antud tõlgendus kaasa rahvusvahelises veonduses rakendatavate hindade kallinemise, ilma et sellist kallinemist põhjendaks vajadus tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine.

38 Teiseks, mis puudutab lasti tõstmise teenuseid, mida osutatakse ühele ettevõtjale, kuid mille eest arve esitatakse teisele ettevõtjale nagu transiidi- või veoettevõtja, siis ei ole kahtlust, et esiteks eeldatakse igalt ettevõtjalt tegutsemist enda nimel. Seejärel, kui mõni isik nõustub teise isiku nimel tasuma teenuste eest esitatud arve, võib teda pidada sellises toimingus osalevaks vahendajaks.

39 Direktiivi 2006/112 artikkel 28 näeb ette, et juhul, kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on osutanud ja saanud tema ise.

40 Sellest võib järeldada, et kui ühele ettevõtjale osutatud lasti tõstmise teenuse eest esitatakse arve transiidi- või veoettevõtjale, siis tuleb asuda seisukohale – välja arvatud juhul, kui tõendatakse, et see ettevõtja ei tegutsenud enda nimel –, et osutatud on uut teenust, mille tulemus on see, et nende teenuste turustamise ahelas muutub varem osutatud teenuse järjekoht.

41 Samas ei saa see asjaolu iseenesest seada kahtluse alla direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist lasti tõstmise teenustele. Nimelt, kuna selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 35 – niisugustele teenustele sõltumata sellest, millises turustamisahela etapis see aset leiab, ei mõjuta täiendava teenuse paiknemine selles ahelas nimetatud maksuvabastuse kohaldamist.

42 Kolmandaks, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 148 punktis d ette nähtud maksuvabastust lasti tõstmise teenustele, mida osutatakse asjaomase lasti valdajatele, kui seda saab – nagu äsja meenutatud – kohaldada lasti tõstmise teenustele sõltumata sellest, millises turustamisahela etapis asjaomane toiming aset leiab, võib need teenused maksust vabastada juhul, kui need on osa turustamisahelast.

43 Ent nagu Euroopa Kohus kohtuotsuse Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) punktis 24 sellega seoses toonitas, lõppes selle kohtuotsuse aluseks olnud juhtumites teenuse turustamisahel niipea, kui seda teenust osutati asjaomase laeva omanikule.

44 Sellegipoolest tuleb seda lahendust vaadelda oma kontekstis. Nendes kohtuasjades oli vaidluse all laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kütuse vedu. Võttes arvesse, et selliste teenuste osutamine peab vastama asjaomaste merelaevadega seotud vajadustele, ilma et need teenused oleksid otseselt seotud veetava lastiga, ei või seega nende kulu kui sellist edasi kanda lasti valdajatele.

45 Seevastu, kuna lasti tõstmise korral on need teenused otseselt seotud veetava lastiga ja seega on nende kulu kui selline lasti valdajatele edasi kantav, tuleb käsitada, et lasti valdajatele nende teenuste osutamine on alati osa nimetatud toimingute ahelast. Järelikult võib niisugused teenused direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d alusel maksust vabastada.

46 Neil asjaoludel tuleb teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et esiteks võib maksust vabastada mitte üksnes teenuste osutamise, mis on seotud selle direktiivi artikli 148 punktis a nimetatud merelaeva lastimise ja lossimisega, mis leiab aset sellise teenuse turustamise lõppetapis, vaid ka selliste

teenuste osutamise, mida teostatakse varasemas etapis nagu teenus, mida alltöövõtja osutab peatöövõtjale, kes seejärel esitab arve transiidi- või veoettevõtjale, ja teiseks võib maksust vabastada ka lasti tõstmise teenused, mida osutatakse selle lasti valdajale, kes võib olla asjaomase kauba eksportija või importija.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et laeva lastimine ja lossimine on teenused, mis on otseselt vajalikud seoses selle direktiivi artikli 148 punktis a viidatud laeva lastiga.**
2. **Direktiivi 2006/112 artikli 148 punkti d tuleb tõlgendada nii, et esiteks võib maksust vabastada mitte üksnes teenuste osutamise, mis on seotud selle direktiivi artikli 148 punktis a nimetatud merelaeva lastimise ja lossimisega, mis leiab aset sellise teenuse turustamise lõppetapis, vaid ka selliste teenuste osutamise, mida teostatakse varasemas etapis nagu teenus, mida alltöövõtja osutab peatöövõtjale, kes seejärel esitab arve transiidi- või veoettevõtjale, ja teiseks võib maksust vabastada ka lasti tõstmise teenused, mida osutatakse selle lasti valdajale, kes võib olla asjaomase kauba eksportija või importija.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: soome.