

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 29. märtsil 2007¹(1)

Kohtuasi C-97/06

Navicon SA

versus

Administración del Estado

(Eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Hispaania))

Käibemaks – Merelaevade prahtimise maksuvabastus

1. Kaks eelotsuse küsimust käsitlevad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas,⁽²⁾ muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ⁽³⁾ (edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 15 lõike 5 tõlgendamist.

2. Küsimused tõstatati äriühingu Navicon (edaspidi „Navicon”) ja Hispaania pädeva maksuasutuse vahelises menetluses, mis käsitles viimase keeldumist vabastada käibemaksust laevade osaline prahtimine konteinerite veol. Sellega seoses tuleks märkida, et Hispaania õigusaktis, millega rakendatakse kuues direktiiv, on maksuvabastus ette nähtud üksnes täieliku prahtimise korral.

3. Seetõttu palutakse Euroopa Kohtul tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 kasutatud mõistet „prahtimine” ja eelkõige kindlaks määrata, kas kõnealune mõiste hõlmab üksnes laeva kogu lastiruumi prahtimist (täielik prahtimine) või ka laeva lastiruumi osa prahtimist (osaline prahtimine).

I. Asjaomased õigusnormid

A. Ühenduse õigusnormid

4. Kuuenda direktiivi artiklis 15 on sätestatud:

„Ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus:

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:

[...]

4) järgmiste laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks ettenähtud kauba tarnimine:

a) avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavad laevad;

b) merepäästeks või -abiks või rannalähedaseks püügiks kasutatavad laevad, v.a viimaste proviant;

[...]

5) lõike 4 punktides 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;

[...]”.

B. Siseriiklikud õigusnormid

5. 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 artikli 22 lõikes 1 on sätestatud:

„Ekspordiga võrdsustatud tehingute maksuvabastus

Seaduses sätestatud tingimustel vabastatakse maksust järgmised tehingud:

Esiteks, alljärgnevate laevade tarnimine, ehitamine, ümberehitamine, remont, hooldus, täielik prahtimine ja rendileandmine:

1) Laevad, mis on sobilikud avamerel navigeerimiseks ja mida kasutatakse rahvusvahelisel meresõidul tasu eest kaupade või reisijate vedamiseks, sh turismireisideks, või tööstustegevuseks või kalapüügiks.

[...]”.

II. Vaidluse aluseks olevad asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

6. Navicon ja äriühing Compañía Transatlántica Española SA sõlmisid osalise prahtimislepingu, mille alusel andis esimene tasu eest teise käsutusse ühe osa oma laevade lastiruumist konteinerite vedamiseks erinevate Ibeeria poolsaare ja territooriumi, kus ühenduse käibemaksu ei kohaldata (Kanaari saarte), sadamate vahel.

7. Navicon ei märkinud selle lepinguga seotud arvetele käibemaksu, kuna arvas, et prahtimine on maksuvaba. Pädev Hispaania maksuasutus otsustas selle prahtimislepingu alusel tasutud summadelt käibemaksu sisse nõuda, sest ta leidis, et maksuvabastuse kohaldamiseks puudub alus, kuna tegemist oli osalise ja mitte täieliku prahtimisega.

8. Navicon vaidlustas nimetatud sissenõudmise Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid'is, kes jättis tema kaebuse rahuldamata. Navicon esitas nimetatud otsuse peale

apellatsioonkaebuse Tribunal Superior de Justicia de Madrid'ile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 ette nähtud maksuvabastusega seoses tuleb mõistet „prahtimine” tõlgendada nii, et see hõlmab üksnes laeva kogu lastiruumi prahtimist (täielik prahtimine) või ka laeva lastiruumi osa või sellest teatud protsendi prahtimist (osaline prahtimine)?
2. Kas kuuenda direktiiviga on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksuvabastus on võimalik ainult täieliku prahtimise korral?”

III. Euroopa Kohtule esitatud peamised märkused

9. *Kreeka ja Hispaania valitsused* leiavad, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 nimetatud mõiste „prahtimine” puudutab üksnes laevade kogu lastiruumi prahtimist ja on seetõttu seisukohal, et siseriiklik õigusnorm on nimetatud direktiiviga kooskõlas. Kuuendas direktiivis ette nähtud maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud.
10. *Belgia valitsus ja komisjon* väidavad seevastu, et mõiste „prahtimine” hõlmab nii osalist kui täielikku prahtimist.
11. *Belgia valitsuse* arvates on kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 5 sõnastuse eesmärk vabastada käibemaksust teatud laevade, eelkõige lõike 4 punktides a ja b nimetatud merelaevade prahtimine, mitte vabastada maksust teatud prahtimise liigid. Igal juhul on Euroopa Kohtu praktikas sätestatud, et kui ühenduse õigusnormi on võimalik tõlgendada mitmeti, siis tuleb eelistada sellist tõlgendust, mis suudab tagada õigusnormi kasuliku mõju. Käesolevas kohtuasjas ohustaks mõiste „prahtimine” tõlgendamine nii, et see tähendab vaid täielikku prahtimist, kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 5 kasulikku mõju seetõttu, et sama reisi ja sama liiki laeva puhul oleks osaline prahtimine maksustatav käibemaksuga, samas kui täielik prahtimine oleks maksuvaba.
12. *Komisjon* väidab esiteks, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei anna kuuenda direktiivi artikli 15 esimene lause liikmesriikidele õigust muuta kuuenda direktiivi materiaalsel kohaldamisala, mis on määratletud selles direktiivis. Lisaks peavad kolmandasse riiki eksporditud kaubad olema ühenduse territooriumilt väljudes vabastatud kõikidest maksudest, mis tähendab seda, et prahtimisteenust ei maksustata, sõltumata sellest, kas tegemist on osalise või täieliku prahtimisega. Kui mõiste „prahtimine” hõlmaks ainult täielikku prahtimist, tähendaks see, et õigus maksuvabastusele sõltuks laeva suurusest, sest sama lastimaht oleks vastavalt asjaomase laeva lastiruumi suurusele kas maksust vabastatud või mitte.
13. *Komisjon* esitab siiski ka väite, mis võib toetada seisukohta, et Hispaania õigusnorm on ühenduse õigusega kooskõlas. Analoogia korras võib öelda, et osalist prahtimist tuleks käsitada kaubaveona ja seega tuleks selle suhtes kohaldada kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 13,(4) milles on muu hulgas sätestatud, et kaupade ekspordiga seotud veoteenused on maksust vabastatud. *Komisjon* on siiski seisukohal, et kõnealust väidet ei tuleks toetada. Esiteks kohaldatakse vastavalt kuuendale direktiivile prahtimise ja kaubaveo suhtes erinevat korda ja teiseks erinevad nimetatud lepingud teineteisest väga palju.
14. *Komisjoni* sõnul on siseriikliku kohtu ülesanne määrata pooltevahelise lepingu tingimusi ja osutatud teenuste eripära ja sisu arvestades kindlaks, kas kõnesoleva lepingu puhul on täidetud prahtimislepingu tingimused kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 5 tähenduses.

IV. Õiguslik hinnang

15. Kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 5 kohaselt on merelaevade prahtimine käibemaksust vabastatud. Kõnealuse sättes ei ole mõistet „prahtimine” täpsemalt määratletud.
16. Tegelikult võib prahtimine hõlmata laeva kogu lastiruumi prahtimist ja sel juhul on tegemist täieliku prahtimisega või ainult laeva lastiruumi osa prahtimist ning sel juhul nimetatakse seda osaliseks prahtimiseks.
17. Käesolevasse menetlusse astunud liikmesriikide märkustest nähtub, et mõistet „prahtimine” ei tõlgendata kogu ühenduses ühtemoodi, mida tõendavad mõnede liikmesriikide rakenduseeskirjad, sh käesoleva eelotsusetaotluse aluseks olevad Hispaania rakenduseeskirjad, mille kohaselt mõiste „prahtimine” hõlmab üksnes täielikku prahtimist, samas kui teiste liikmesriikide, näiteks Belgia õigusaktides kasutatakse laiemat tõlgendust, mille kohaselt on maksust vabastatud kõik prahtimisteenused, sõltumata sellest, kas tegemist on täieliku või osalise prahtimisega. Seega on küsimuseks, kuidas kohaldada mõistet „prahtimine” seoses kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 ette nähtud käibemaksuvabastusega.
18. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb käibemaksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud.⁽⁵⁾ Euroopa Kohus on nimetatud põhimõtet kasutanud muu hulgas merelaevade suhtes kohaldatavate maksuvabastuste tõlgendamisel.⁽⁶⁾
19. Selline kitsa tõlgendamise põhimõte ei muuda siiski artikli 15 algset olemust.⁽⁷⁾
20. Mõiste „prahtimine” piiramist ainult täieliku prahtimisega ei õigusta ei kõnealune säte ega ka kuuenda direktiivi muude sätete sõnastus. Ilmneb, et erinevalt kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 4 ette nähtud maksuvabastuse kohta sätestatust⁽⁸⁾ ei või liikmesriigid direktiivi artikli 15 lõikes 5 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala siiski piirata kuni kõnealuses valdkonnas rakenduvad ühenduse maksueeskirjad. Seega on mõiste „prahtimine” piiramisel täieliku prahtimisega seoses kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastusega ületatud kaalutusõiguse piire, mis on liikmesriikidele antud kõnealuse direktiivi siseriiklikku õigusesse ülevõtmisel. Tõepoolest, käibemaksu kohaldamisala määratlemine kuulub põhimõtteliselt ühenduse seadusandja pädevusse ja selleks, et käibemaksu kohaldamisala piiramine, eelkõige kui seda tehakse siseriiklike rakenduseeskirjadega, oleks kuuenda direktiiviga kooskõlas, peab see tulenema kuuenda direktiivi sõnastusest, eesmärgist ja/või ülesehitusest.
21. Sellega seoses tuleb ka küsida, kas näiteks Hispaania seadusandja piirav lähenemisviis on kuuenda direktiivi süsteemi ja eesmärgiga kooskõlas. Samuti tuleks sellega seoses märkida, et maksuvabastused moodustavad ühenduse õiguses iseseisvate mõistete kogumi, mida tuleb tõlgendada kuuendas direktiivis sätestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis.⁽⁹⁾
22. Nagu Belgia valitsus ja komisjon on märkinud, viiks kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 kasutatud sõna „prahtimine” tõlgendamine ainult täieliku prahtimisena tõsiste vastuoludeni käibemaksu kohaldamisel prahtimisteenuste suhtes. Sellise lähenemisviisi korral muutuks maksuvabastus sõltuvaks laeva suurusest, kuna sama suure lasti puhul oleks väikese laeva prahtimine maksust vabastatud, sest ära kasutatakse laeva kogu lastimaht ja seega oleks tegemist täieliku prahtimisega, samas kui suure laeva puhul kasutataks ainult osa täielikust lastimahust ja tegemist oleks laeva osalise prahtimisega. Selline vastolu ohustaks kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 5 kasulikku mõju.
23. Lisaks sellele tekiks juhul, kui merelaeva osaline prahtimine ei oleks maksust vabastatud,

olukord, kus teatud ekspordikaupade, nimelt nende, mida eksporditakse osalist prahtimist kasutades, veokulud ei oleks maksust vabastatud. See oleks selgelt vastuolus sihtriigi põhimõttega, mille kohaselt kaup maksustatakse riigis, kus seda tarbib lõpptarbija. Kõnealusest põhimõttest tuleneb eelkõige, et ühendusest eksporditud kaubad peavad olema vabastatud kõikidest maksudest, sh nende ühendusest välja vedamise kuludelt makstavad maksud, sest need kulud lisatakse eksporditud kauba hinnale.

24. Võib väita, et osalise prahtimise kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 ette nähtud laevade prahtimise maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätmine ei ohusta tingimata sihtriigi põhimõtet. Tõepoolest, nimetatud põhimõtte järgmise saab osalise prahtimisega eksporditavate kaupade puhul tagada, kui kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 13, mis sätestab muu hulgas, et ekspordikaupade vedu vabastatakse maksust tingimusel, et kõnealused kaubad vastavad nimetatud sättes ette nähtud tingimustele. Nagu komisjon on märkinud, on siiski küsitav, kas nimetatud artikli selline kohaldamine oleks kooskõlas kuuenda direktiivi süsteemi ja loogikaga.

25. Esiteks on prahtimislepingu ja veolepingu ese ning õiguslik regulatsioon väga erinevad. Kui laev (või osalise prahtimise puhul selle osa) prahtitakse või renditakse lepingu alusel, kasutatakse seda teatud eesmärgil, näiteks vedamiseks, samas kui kaubaveoleping on leping, millega vedaja kohustub viima kauba teatud sihtkohta. Teisisõnu, kui prahtimis- või rendileping on seotud transpordivahendi kui sellisega, siis veoleping on seotud veosega, mida transpordivahendiga veetakse. Järelikult, kui prahtijal või rentijal on õigus lepingus nimetatud laeva (või osalise prahtimise puhul selle osa) kasutada, siis laevaga veolepingu alusel veetava kauba omanikul selline õigus puudub ja ta saab ainult nõuda, et kaup viiakse kindlasse sihtkohta. Selline erinevus toetab väidet, et vastavalt kuuendale direktiivile kohaldatav asjaomane kord peaks olema erinev.

26. Osalise prahtimise samastamine kaubaveoga võib kahtluse alla seada ka selle, kas täielikku prahtimist on vaja eraldi maksust vabastada. Kui osaline prahtimine on kaubaveoga nii sarnane, et neid samastatakse hoolimata sellest, et lepingud on õiguslikult oluliselt erinevad, võib kahelda, kas prahtimine üldse tuleks eraldi maksust vabastada või tuleks see kaubaveoga täielikult samastada. Seetõttu oleks osalise prahtimise kaubaveoga samastamist raske kuuenda direktiiviga kooskõlla viia.

27. Kuna nimetatud kaks lepingutüüpi on selgelt õiguslikult väga erinevad, võib mõistlikult eeldada, et kui ühenduse seadusandja oleks tahtnud piirata prahtimise mõistet üksnes täieliku prahtimisega ja samastada osalise prahtimise kaubaveoga, oleks ta seda kuuendas direktiivis selgelt öelnud.

28. Eeltoodust tulenevalt puudub mõjuv põhjus osalise prahtimise samastamiseks kaubaveoga kuuendas direktiivis ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamisel, selle asemel et käsitada seda kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 ette nähtud prahtimise maksuvabastuse alla kuuluvana.⁽¹⁰⁾

29. Kõikidel eelnimetatud põhjendustel tuleks esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 ette nähtud maksuvabastuse puhul kasutatud mõistet „prahtimine” tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab nii laeva kogu lastiruumi prahtimist (täielik prahtimine) kui ka laeva lastiruumi osa või sellest teatud protsendi prahtimist (osaline prahtimine).

30. Samuti tuleneb eeltoodust, et teisele küsimusele tuleks vastata, et kuuenda direktiiviga on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksuvabastus on võimalik ainult täieliku prahtimise korral.

V. Ettepanek

31. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1) Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, artikli 15 punktis 5 ette nähtud maksuvabastusega seoses tuleb mõistet „prahtimine” tõlgendada nii, et see hõlmab nii laeva kogu lastiruumi prahtimist (täielik prahtimine) kui ka laeva lastiruumi osa või sellest teatud protsendi prahtimist (osaline prahtimine).

2) Kuuenda direktiiviga on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksuvabastus on võimalik ainult täieliku prahtimise korral.

1 – Algkeel: inglise.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224.

4 – Kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 13 on sätestatud:

„Teenuste osutamisel, sealhulgas veoteenused ja seonduvad toimingud, kuid mitte artikli 13 alusel maksust vabastatud teenuste osutamisel, kui need on otseselt seotud artikli 7 lõike 3 või artikli 16 lõike 1 A osa sätetega hõlmatud kaupade ekspordi või impordiga”.

5 – Vt näiteks 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: *Cimber Air* (EKL 2004, lk I-8379, punkt 25).

6 – Vt 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: *Velker International Oil Company* (EKL 1990, lk I-2561, punkt 19) ja 14. septembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-181/04 kuni C-183/04: *Elmeka* (EKL 2006, lk I-8167, punkt 15).

7 – Selle kohta vt 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Cimber Air*, punkt 29.

8 – Artikli 15 lõike 4 teises lauses on sätestatud: „Komisjon teeb niipea kui võimalik nõukogule ettepaneku kehtestada ühenduse maksunormid, milles sätestatakse käesoleva maksuvabastuse ning lõigetes 5–9 sätestatud maksuvabastuste kohaldamisala ning praktiline rakenduskord. Nimetatud normide jõustumiseni võivad liikmesriigid käesolevas lõikes sätestatud maksuvabastuse ulatust piirata”.

9 – Vt eelkõige 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: *SDC* (EKL 1997, lk I-3017, punkt 21), 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: *Kügler* (EKL 2002, lk I-6833, punkt 25), 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Cimber Air*, punkt 23 ja 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Elmeka*, punkt 20.

10 – Sellest hoolimata ei takista miski siseriiklikul kohtul muuta kuuenda direktiivi nõuetekohase kohaldamise tagamiseks osalise prahtimise lepingu liigitust, kui ta jõuab järeldusele, et antud juhul ja kõnealuse lepingu sätetest tulenevalt ei olnud viimase puhul tegemist millegi muu, kui kaubaveolepinguga ja seega oli leping valesti määratletud prahtimislepinguna, et selle suhtes saaks kohaldada kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 5 sätestatud prahtimisteenuste maksuvabastust.