

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 5. märtsil 2015(1)

Kohtuasi C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Mokestiniai ginai komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Leedu))

Käibemaks – Avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kaubatarnete käibemaksuvabastus – Kohaldatavus kaubatarnetele, mis on tehtud enda nimel tegutsevatele vahendajatele – Kauba lõppotstarve, mis on maksuametile enne kaubatarnet esitatud kinnitavate tõenditega nõuetekohaselt tõendatud

1. Käibemaksudirektiivi artikli 148(2) kohaselt peavad liikmesriigid käibemaksust vabastama muu hulgas kaubatarneed, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks kasutatavate teatud laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. Mokestiniai ginai komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės'i (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon, edaspidi „maksuvaidluste komisjon“)(3) menetluses olev vaidlus puudutab kütusetarneid, mille arved ei ole esitatud otse selliste laevade operaatoritele, vaid vahendajatele, kuigi kütuse lõppotstarve on ette teada ja seda tarnitakse otse kõnealustele laevadele. Maksuvaidluste komisjon soovib teada, kas sellisel juhul on maksuvabastus kohaldatav või mitte.

Käibemaksudirektiiv

2. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarneed tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

3. Artikli 14 lõikes 1 on selline kaubatarne määratletud kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“. Artikli 14 lõike 2 punkti c järgi käsitatakse kaubatarnena ka „kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel“.(4)

4. Peatükis „Rahvusvaheliste vedude maksuvabastused“ on käibemaksudirektiivi artiklis 148 muu hulgas sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) kaubatarneed, mis on mõeldud avamerel navigeerimiseks [...] kasutatavate laevade [...]

tankimiseks ja 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 nimetamata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses punktis a nimetatud merelaevade või nende lastiga;

[...]”

5. Artikli 131 alusel kohaldatakse neid maksuvabastusi liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste „nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine” ning „ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”.

6. Käibemaksudirektiivi artikli 148 punkt a on kuuenda direktiivi(5) artikli 15 lõike 4, mida Euroopa Kohus tõlgendas kohtuotsuses Velker(6), otsene järeltulija ning on kohaldatav üksnes kaubatarnele laeva operaatorile, kes kasutab neid tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, ja mitte nende tarnele eelnevates turustamisetappides. Selle põhjus seisneb eelkõige selles, et maksuvabastuse laiendamine neile etappidele, mis eelnevad kaupade lõpptarnimisele laeva operaatorile, nõuaks, et liikmesriigid rakendaksid maksust vabastatud kaupade lõpptarbe kindlakstegemiseks kontrolli- ja järelevalvemehhanisme.

7. Käibemaksudirektiivi artikli 148 punktide e, f ja g sätted on võrreldavad nendega, mis asuvad vastavalt punktides a, c ja d, andes maksuvabastuse kaubatarnele, mis on mõeldud peamiselt rahvusvahelistel liinidel tasu eest tegutsevate lennukompaniide õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. Neid sätteid või nende eelkäijaid kuuendas direktiivis on Euroopa Kohus tõlgendanud kohtupraktikas, mis võib olla asjakohane ka artikli 148 punkti a osas.(7)

Leedu õigusaktid

8. Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX 751 (Leedu Vabariigi seadus nr IX-751 käibemaksu kohta, edaspidi „käibemaksuseadus”) näeb muu hulgas ette:

„1. Käibemaksu nullmääraga maksustatakse kaubatarned, mille puhul tarnitakse kaupa kui proviandi käesoleva seaduse artikli 43 lõikes 1 viidatud laevadele [ehk „avamerele navigeerivad laevad, mille eesmärk on rahvusvahelistel liinidel reisijate- ja/või kaubavedu või muude teenuste osutamine tasu eest”] [...]

[...]

3. Käesoleva seaduse tähenduses [...] loetakse proviandiks kütus (mootorikütus) ja määrdeained. [...]”

9. Laevade tankimist ja proviandiga varustamist reguleerivate eeskirjadega kehtestatakse mitu ranget haldusnõuet, mille seas on muu hulgas kõigi laevadele toimuvate kütusetarnete, eelkõige tolliladudest toimuvate tarnete täielik jälgitavus tolli kontrolli ja järelevalve all.

Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

10. Fast Bunkering Klaip?da UAB (edaspidi „FBK”) on Leedus registreeritud

käibemaksukohustuslane. Tal on pädeva maksuhalduriga vaidlus kütusetarnete üle, mida ta tegi aastatel 2008–2011 avamerel navigeerimiseks kasutatavatele laevadele.

11. Kütus oli pärit väljastpoolt Euroopa Liitu ja suunati Leedus tolliladustamisprotseduurile, nii et seda ei olnud veel impordikäibemaksuga maksustatud. FBK sai tellimusi kütuse tarnimiseks avamerel navigeerimiseks kasutatavatele teatud laevadele ja müüs seda äriühingule FOB Klaipėda, kes tarnis selle reekspordi tolliprotseduuri alusel omakorda laevade kütusetankidesse.

12. Tellimusi ei esitanud aga vahetult laevaomanikud ega -operaatorid, vaid erinevates liikmesriikides asutatud vahendajad. Ka müügiarved esitas FBK vahendajatele, mitte omanikele ega operaatoritele. Vahendajad tegutsesid enda nimel nii suhetes FBK kui ka omanike ja operaatoritega – ostes esimesena nimetatult ja müües viimati nimetatutele –, kuid ise kütust kunagi füüsiliselt ei tarninud. Käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 alusel kohaldas FBK vahendajatele koostatud arvetele käibemaksu nullmäära.

13. Tuginedes peamiselt Euroopa Kohtu otsustele kohtuasjades Velker ja Elmeka, asus maksuamet seisukohale, et kõnealused tarned vahendajatele toimusid „eelnevates turustamisetappides”, mistõttu ei saa neid käibemaksust vabastada.

14. Praegu menetleb seda vaidlust maksuvaidluste komisjon, kellel on mõningad kahtlused selles osas, kas kohtuotsuste Velker ja Elmeka põhjendusi saab kohaldada olukorrale, milles FBK tõepoolest tarnis kütust kõnealustele laevadele ja selle lõppotstarbe kindlakstegemiseks oli olemas piisav kontroll. Maksuvaidluste komisjon rõhutab ka, et kohtuotsuses A(8) lähtus Euroopa Kohus lennuki tarnete osas sõnaselgelt leebemast lähenemisest, leides et nõue, mille järgi peab lennuki kasutamine olema õhusõiduki omandamise ajal teada ja nõuetekohaselt tõendatud ning selle tegelik kasutus peab olema hiljem kontrollitud, ei tundu seadvat piiranguid, mis oleks kokkusobimatud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega.

15. Seetõttu soovib maksuvaidluste komisjon teada:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 148 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud käibemaksuvabastuse säte on kohaldatav mitte üksnes neile tarnetele, mis tehakse avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade operaatoritele, kes kasutavad neid kaupu laeva proviandiga varustamiseks, vaid ka tarnetele teistele isikutele kui laeva operaatorid, st enda nimel tegutsevatele vahendajatele, juhul kui tarne toimumise ajal on kauba lõppotstarve ette teada ja nõuetekohaselt tõendatud ja seda kinnitavad tõendid on vastavalt õigusaktidest tulenevatele nõuetele esitatud maksuametile?”

16. Kirjalikud seisukohad on esitanud FBK, Itaalia ja Leedu valitsus ning Euroopa Komisjon. FBK, Leedu valitsus ja komisjon esitasid oma seisukohad 4. detsembri 2014. aasta kohtuistungil ka suuliselt.

Hinnang

Sissejuhatavad märkused

Asjaolud

17. Mulle näib oluline, et Euroopa Kohtu otsus käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a kohta puudutaks põhikohtuasjas käsitletava asja konkreetseid faktilisi asjaolusid. FBK on oma kirjalikes seisukohtades ja istungil täiendanud eelotsusetaotluses esitatud faktilisi asjaolusid. Faktilisi asjaolusid on kommenteerinud ka Leedu valitsus ning komisjon. Sellest hoolimata ei ole olnud võimalik teha kindlaks asjassepuutuvate laevade omanike ja operaatorite ning vahendajate

vaheliste suhete ja tehingute täpseid üksikasju, kuigi ma ei arva, et teabe puudumine oleks selline, et see takistaks Euroopa Kohtul eelotsuse küsimusele vastamist.

18. Sellegipoolest nõustused kõik istungil osalenud pooled sellega, et käesolevas asjas tehti tehinguid viisil, mis peegeldab tavapäraselt rahvusvahelist praktikat. Seetõttu on tõenäoline, et Euroopa Kohtu otsus ei ole asjakohane mitte üksnes põhikohtuasjas, vaid kõigil juhtudel, mil liidus sellist praktikat järgitakse. Siiski on võimalik, et see praktika ei ole üldine või selle üksikasjad erinevad liikmesriikide sadamati, nii et käesoleva juhtumi õige lahendamine ei pruugi alati anda õiget lahendust muudel juhtudel.

19. Sellest tulenevalt näib mulle, et käesoleva kohtuasja puhul on olulisimad küljed järgmised. Ühtegi neist ei ole vaidlustatud.

20. FBK ostab kütust väljastpoolt Euroopa Liitu ja suunab selle tolliladustamisprotseduurile, mille kohaselt peatatakse kohustus tasuda käibemaks importimise ajal kuni ajani, mil kütus lastakse liidus vabasse ringlusesse.

21. Laeva tankimise vajaduse korral võtab operaator ühendust vahendajaga, täpsustades laeva, vajamineva kütuse (umbkaudse) koguse ja laeva sildumise sadama (või sadamad), milles seda saab tankida. Seejärel valib vahendaja tarnija (käesoleval juhul FBK) ja esitab tellimuse kütuse tarnimiseks laeva pardale.

22. Sel viisil toimimine on vajalik nii asjaajamise lihtsustamiseks kui ka mõlemale poolele tagatiste andmiseks. Operaatoritel ei pruugi olla lepinguid tarnijatega kõigis sadamates. Tarnijad võivad kütuse tarnimise suhtes olla ettevaatlikud, kui nad ei ole kindlad operaatori krediitvõimes. Kutselised vahendajad, kes tegelevad pidevalt mõlema poolega ning saavad operaatori krediitvõimes kindlad olles seetõttu tarnijale tasuda, pakuvad tehingute tsentraliseerimise ja finantsaspektide eest vastutuse võtmisega kasulikku teenust.

23. Vahendaja esitatud tellimuses on täpsustatud nii konkreetsele laevale tarnitava kütuse kvaliteet kui ka kogus, kuid tegelikult tarnitud kogus võib (FBK sõnul kuni 10%) erineda, sõltuvalt laevatankide kütusetasemest tarne ajal, ilmastikutingimustest ja võimalik, et ka muudest teguritest.

24. FBK tarnib tellitud kütuse kõnealuse laeva kütusetankidesse, lõpetades vajalike reekspordiprotseduuride teostamisega tolliladustamisprotseduuril. Alles siis, kui kütus on tarnitud, saab FBK esitada tegelikult tarnitud koguse eest arve vahendajale, kes on selles müügitehingus tema ainus lepingupartner. Lähtudes eeldusest, et müük oli käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a üle võtvate Leedu õigusnormide kohaselt maksuvaba, ei lisanud FBK põhikohtuasjas käsitletavate tarnete eest esitatud arvetele käibemaksu.

25. Vahendaja esitab kütusearve laeva operaatorile.(9) Just selle kohta – mis loomulikult ei puuduta FBK?d – on Euroopa Kohtul kõige vähem teavet. Erinevate vahendajate ja erinevate operaatorite vahel võivad olla erinevad kokkulepped. Ometi on selge, et kui vahendaja on ostanud kütuse FBK?lt, peab ta selle müüma operaatorile ja tema eesmärk on teenida kasumit kokkuleppelt kui tervikult. Selleks võib ta näiteks müüa kütust lihtsalt kõrgema hinnaga või siis sama hinnaga, lisades eraldi tasu oma haldus-, äri- ja finantsteenuste eest. Seega ei saa ilma täiendava teabeta eeldada, et vahendajad tegutsevad alati mingil kindlal alusel. Sellegipoolest näib, et ollakse nõus sellega, et põhikohtuasjas kõnealustes tehingutes tegutsesid nad FBK?lt kütust ostes ja seda operaatorile müües enda nimel, mitte lihtsalt viimati nimetatud agendi või vahendajana, kes kaks poolt kokku viis.

26. Oma analüüsis tuginen ma just sellistele faktilistele asjaoludele.

Kohtupraktika

27. Selle valdkonna olulisim ja käesolevaga ilmselt kõige paremini võrreldav Euroopa Kohtu otsus on Velker, mis puudutas kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 4, mis on praeguse käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a eelkäija. Selle kohtuasja asjaolud olid üldjoontes järgmised.
28. Forsythe ostis Velkerilt kaks partiid punkrikütust, mis oli mõeldud tema avamerel navigeerimiseks kasutatavatele laevadele; enne seda oli Velker otnud mõlemad partiid Verhoevenilt; Verhoeven oli omakorda otnud ühe neist partiidest Olie Verwerking Amsterdam'ilt (edaspidi „OVA”). Ajal, mil toimus müügitehing Velkerilt Forsythe'ile, olid partiid ikka veel vastavalt Verhoeveni ja OVA valduses. Pärast seda, kui toimus müük Velkerilt Forsythe'ile, tarnisid Verhoeven ja OVA need partiid Forsythe'ile.
29. Selles tehingute ahelas ei arvestanud OVA Verhoevenile toimunud müügi pealt käibemaksu, Verhoeven jällegi ei arvestanud käibemaksu müügilt Velkerile ega Velker müügilt, mis toimus Forsythe'ile. Põhikohtuasja menetlus puudutas küsimust, kas juhul, kui toonase kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 4 kohaselt oli müük Velkerilt Forsythe'ile õigesti käibemaksust vabastatud, oli sama maksuvabastus kohaldatav ka varasematele müükidele OVA'lt Verhoevenile ja Verhoevenilt Velkerile.(10)
30. Euroopa Kohus rõhutas, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt ja see on kohaldatav avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade tankimisele ja proviandiga varustamisele, sest sellised tehingud on võrdsustatud ekspordiga. Järelikult just nii, nagu ekspordile kohaldatavat kohustuslikku maksuvabastust „kohaldatakse üksnes sellise kauba lõpptarnimisele, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik, kohaldatakse eksporditehingute puhul artikli 15 lõikes 4 ettenähtud 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”. Lisaks sellele selgitas Euroopa Kohus vastuseks seisukohale, mille järgi võimaldaks maksuvabastuse laiendamine kõigile eelnevatele turustamisetappidele halduskorralduse lihtsustamist, et see nõuaks vastupidi, et liikmesriigid rakendaksid koormavaid kontrolli- ja järelevalvemehhanisme, mis oleks sobimatud maksuvabastuse „nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega”.(11)
31. Euroopa Kohus kinnitas seda arutluskäiku kohtuasjas Elmeka seoses laevakütuse prahtimisteenustega, mida ei osutatud otse avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade operaatoritele, vaid punkerdamisega tegelevale äriühingule, kes tarnis sellistele operaatoritele. Ka neil asjaoludel ei saanud kohaldada maksuvabastust, mille nägi ette toonane kuuenda direktiivi artikli 15 lõige 8.(12)
32. Sellist lähenemist ei järgitud aga kohtuasjas A. See kohtuasi puudutas õhusõiduki tarnimist mitte otse „tasu eest peamiselt rahvusvahelistel liinidel tegutsev[ale] lennuettevõtja[le]”,(13) vaid äriühingule, kes õhusõiduki sellisele lennuettevõtjale välja rendib. Euroopa Kohus leidis, et maksuvabastuse kohaldamata jätmine neil asjaoludel piiraks neutraalse maksustamise põhimõtet. Ta eristas käsitletava olukorra kohtuasjades Velker ja Elmeka vaadeldutest, sest „[a]sjaolu, et maksuvabastuse andmisel sarnastel asjaoludel nõutakse, et mainitud kasutamine oleks teada ja nõuetekohaselt tõendatud alates õhusõiduki omandamise hetkest, ning et hiljem oleks kontrollitud, kas selline ettevõtja mainitud õhusõidukit ka tegelikult kasutab, ei tundu – võttes arvesse kõnealuse kauba liiki ja eelkõige registreerimis- ja loasaamismehhanisme, mille läbimist see kasutamine eeldab – seadvat riikidele ja asjaomastele ettevõtjatele piiranguid, mis oleks kokkusobimatud kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava

kohaldamisega”.(14)

33. Veel üks Euroopa Kohtu praktika tahk, mis minu hinnangul on asjakohane, puudutab „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut”, mis on „kaubatarne” käibemaksudirektiivi tähenduses. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei viita see mõiste „omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik” ja eelkõige „tuleb siseriiklikul kohtul teha igal üksikjuhul konkreetseid asjaolusid arvesse võttes kindlaks, kas tegemist on kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga”.(15)

34. Kohtuasjas Auto Lease Holland tegi kohus oma järelduse, tuginedes vaidlustamata asjaoludele. Nimetatud kohtuasi puudutas sõiduki liisingukokkulepet, mille kohaselt sai liisinguvõtja osta liisinguandja (Auto Lease) nimel ja kulul kütust, kasutades kütusekrediitkaarti, mis oli liisinguandja nimel ja mille eest tasus liisinguandja, nii et liisinguvõtja tegi igal kuul liisinguandjale ettemakse ühe kaheteistkümnendiku ulatuses arvatavast aastasest kogukulust ja aasta lõpus tehti tegelikust tarbimisest tulenevalt tasaarveldus ning võeti lisaks tasu kütuse käitlemise eest. Euroopa Kohus leidis, et käibemaksu seisukohalt ei toimunud kütuse tarnimist liisinguandjalt liisinguvõtjale. Kohus leidis: „[...] tuleb teha kindlaks, kellele – kas liisinguandjale või liisinguvõtjale – andsid kütusefirmad üle [...] selle õiguse kütust tegelikult omanikuna käsutada. [...] On selge, et liisinguvõtjal on õigus käsutada kütust, nagu ta oleks selle omanik. Ta omandab kütuse otse tanklates ja äriühingul Auto Lease ei ole ühelgi hetkel õigust otsustada, mil viisil või milleks seda kütust tuleb kasutada. [...] Ei saa aktsepteerida väidet selle kohta, et kütus tarnitakse äriühingule Auto Lease, sest liisinguvõtja omandab kütuse selle äriühingu nimel ja kulul, kes teeb selle kauba kulude eest ettemakseid. [...] [T]arneid tehti Auto Lease’i kulul üksnes näiliselt. [...] Aasta lõpus kindlaks tehtud tegeliku tarbimise eest vastutas liisinguvõtja, kes järelilikult kannab täielikult kütuse tarnimise kulusid. [...] Seega ei ole kütuse käitlemise kokkulepe mitte kütuse tarneleping, vaid pigem selle ostmise rahastamise leping. Auto Lease ei osta kütust, et seda hiljem liisinguvõtjale edasi müüa; liisinguvõtja ostab kütust, valides vabalt nii selle kvaliteedi kui koguse, nagu ka ostu sooritamise aja. Tegelikult tegutseb Auto Lease liisinguvõtja suhtes laenuandjana.”(16)

35. Mulle näib, et see kohtuotsus võib anda kasuliku lähtekoha, millest lähtudes vaadelda käesoleva kohtuasja asjaolusid võrreldes kohtuasjaga Velker.

Käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a tõlgendamine kohtuasja asjaolude ja Euroopa Kohtu praktika valguses

36. Põhikohtuasja puhul on olemas paralleele kohtuasjaga Velker. Mõlemal juhul tarnis kütuse esialgne omanik selle füüsiliselt laeva operaatorile, samal ajal kui omandiõigus läks üle ühe või enama kolmanda poole kaudu.

37. Sellegipoolest ei ole ma veendunud, et need paralleelid toovad tingimata kaasa nende kahe olukorra ühesuguse maksustamise käibemaksuga. Nende kohtuasjade vahel esineb ka erinevusi.

38. Eelkõige näib mulle oluline, et kohtuasjas Velker läks kütuse omandiõigus üle enne, kui toimus tarne asjassepuutuvate laevade operaatorile, samas kui praeguses põhikohtuasjas näib tõenäoline, et omandiõigus läheb üle alles siis, kui kütus on tarnitud, sest vaid siis on võimalik teha kindlaks tarnitud kogus ja esitada arve.(17)

39. Seega näib vajalik kaaluda, millises faasis antakse üle „õigus [kütust] omanikuna käsutada”, sest nagu kohtupraktikast selgub, ei lange see faas – mis on käibemaksuga maksustamise seisukohast otsustav – tingimata kokku omandiõiguse üleandmisega.

40. Seega on minu hinnangul vajalik, et enne lõpliku otsuse langetamist teeks maksuvaidluste komisjon kindlaks otsustavad asjaolud suuremas ulatuses kui need, mis on Euroopa Kohtule juba esitatud.

41. Juhul kui neid tehinguid reguleerivatest erinevatest lepingutest ja neile lepingutele kohaldatavast õigusest (küsimused, mis võivad tehinguti erineda ega pruugi olla hõlpsasti kindlaks tehtavad) tulenevalt olid pooled (muud kui asjassepuutuvate laevade operaatorid), kellele ja kelle vahel anti üle kütuse omandiõigus, nii faktiliselt kui õiguslikult saanud ja/või neile oli jäänud õigus seda kütust tegelikult omanikuna käsutada, siis kui see oli juba tarnitud laevatankidesse, on see olukord käibemaksu seisukohast täpselt võrreldav olukorraga kohtuasjas Velker.⁽¹⁸⁾ Sellisel juhul ei ole minu hinnangul oluline asjaolu, et kohtuasjas Velker jäi kütus muu poole kui laevade operaatori valdusesse, samal ajal kui käesolevas asjas oli see juba tarnitud laevatankidesse.

42. Sellegipoolest tuleb hoolikalt kaaluda selle poole või nende poolte isikuid, kellel on õigus kütust tegelikult omanikuga samal viisil käsutada. Kui kütus on juba tarnitud avamerele navigeerimiseks kasutatava laeva kütusetankidesse, on äärmiselt keeruline ette kujutada, et seda „käsutatakse” muuks kui asjassepuutuva laeva (ja seega selle operaatori) poolt tarbimiseks, et katta selle energiavajadust. Kui kütuse õiguslik omanik, kes ei ole laeva operaator, sooviks seda muul viisil tegelikult käsutada, näib see tähendavat ebapraktilist laadi füüsilist sekkumist.⁽¹⁹⁾ Võimalus, et seda kütust ei kasutata laeva vajaduste tarbeks, on kaduvväike, ja näib ebanõriline, et vahendaja soovib võtta omandiõigusega seotud vastutuse (näiteks ladustamis- ja kindlustuskulude näol) ajaks, mil tal võib olla omandiõigus, selleks et seda muul viisil käsutada. Seevastu kohtuasjas Velker on ilmne, et kuni müügini Forsythe'ile oli Velker nii faktiliselt kui ka õiguslikult võimeline käsutama Verhoeveni ja OVA valduses olevaid partiisid mis tahes muule poolele, kellega ta soovis lepingut sõlmida.

43. Sellest tulenevalt näib mulle, et kui analüüsida „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut”, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1, on parim arutluskäik järgmine.

44. Ajani, mil kõik müügiga seotud aspektid on teostatud, ja olenevalt lepingusätetest on tarnijal (käesoleval juhul järgemööda FBK?l ja vahendajal või vahendajatel) omandiõigus ja loomulikult ka õigus nõuda kütuse eest tasu (mis võib asjaoludest ja kohaldatavast õigusest tulenevalt hõlmata laeva kinnipidamisõigust).⁽²⁰⁾ Seevastu alates ajast, mil toimub tarne laeva kütusetankidesse, on operaatoril võimalik tegelikult kütust käsutada, nagu ta oleks selle omanik, ja just sel hetkel toimub käibemaksu seisukohalt tarne ja see kuulub asjaoludest tulenevalt maksustamisele või maksust vabastamisele.

45. Asjaolu, et tarne hõlmab omandiõiguse kaht või enamast üleandmist, ei mõjuta maksukohustust ega -vabastust. Oluline on, et tegemist on üheainsa „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga” käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses, nii nagu seda on tõlgendatud kohtupraktikas, ja see üleandmine kujutab endast ühtainsat kaubatarnet. Selline seisukoht ei ole vastuolus artikli 148 eesmärkidega. Selles kontekstis tuleb mõistet „õigus [vara] käsutada” tõlgendada nii, et see viitab isiku õigusele seda vara kasutada ja/või tarbida, olenemata sellest, kas selle õigusega on seotud edasised lepingulised kohustused, eelkõige kohustus kõnealuse vara eest maksta.

46. Selline lähenemine ei näi mulle mitte üksnes olevat kooskõlas käibemaksudirektiiviga,

nõnda nagu seda on tõlgendatud kohtupraktikas (see järgib „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku” määratlust kohtuotsuses Safe ja sellest tulenevat kohtupraktika suunda ega ole erinevate asjaolude tõttu vastuolus kohtuotsusest Velker tuleneva kohtupraktika suunaga), vaid soodustab ka maksuvabastuse „nõuetekohast ja arusaadavat kohaldamist”, mis (kuigi see viitab formaalselt liikmesriikide kehtestatud tingimustele, mitte direktiivis endas sätestatud) on üks käibemaksudirektiivi artiklis 131 sätestatud eesmärgid. Nagu FBK on välja toonud, on protsess, mille käigus maksustatakse üks käibemaksukohustuslane käibemaksuga ja tagastatakse see teistes liikmesriikides asutatud maksukohustuslastele, töömahukas ega täida mingit eesmärki olukorras, kus kütus on tarnitud avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade kütusetankidesse ning seda ei saa tegelikult kasutada muul viisil kui see, milleks maksuvabastus on mõeldud. Lisaks sellele on selline arutluskäik kooskõlas nendega, mida Euroopa Kohus on väljendanud kohtuasjas A; ja samas suunas osutab ka kohtuotsus Auto Lease Holland, kuigi selle kohtuasja asjaolud ei olnud samasugused.

47. Sellegipoolest on eelkõige Leedu valitsus ja komisjon esitanud ka muid seisukohti, mis pooldavad teistsugust lähenemist, ja käsitleda tuleb ka neid, mis tunduvad olulised.

Teistsuguse mõttekäigu kasuks esitatud kaalutlused

48. Esmalt on väidetud, et väljakujunenud kohtupraktikast tulenevalt ei või neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid kohelda erinevalt ja seega tuleb nimetatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune kaubatarne või teenuste osutamine, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud; selle reegli kitsas tõlgendus ei tähenda seda, et maksuvabastust kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende mõju kaob.(21) Järelikult tuleb selle lähenemise kohaselt käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a tõlgendada kitsalt, nii et see on piiratud ahela viimase tehinguga – mis, nii nagu komisjon ja Leedu valitsus välja toovad, on etapp, mille käigus kütus „eksportitakse”.

49. Ma ei arva, et selle seisukoha ja eespool välja pakutud lahenduskäigu vahel esineks tegelik vastuolu.

50. Nii nagu kohtuasjas Velker on tegemist järjestikuste tarnetega, nii et iga järgmine õiguslik omanik saab sellega seoses kütust nii õiguslikult kui ka füüsiliselt käsutada enne seda, kui jõutakse ekspordiga võrdsustatud tehinguni(22), olen ma täiesti nõus, et kitsa (ja tegelikult mis tahes mõistliku) tõlgenduse kohaselt saab käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis a sätestatud maksuvabastust kohaldada üksnes selles etapis. Seevastu juhul, kui õigus kütust tegelikult omanikuna või omanikuga samal viisil käsutada antakse üle vaid üks kord – ahela selles etapis, mis on võrdsustatud ekspordiga, ja kui mis tahes vahepeal toimunud või järgnev õiguslik tehing hõlmab tegelikult üksnes seda, et antakse üle vaid laeva operaatori suhtes esinev tasumise nõue, ei ole tõlgendus, mille järgi hõlmab kütuse tarnimine ka selliseid vahepeal toimunud või järgnevaid õiguslikke tehinguid, tegelikult sugugi vähem range. Ka ei riku selline tõlgendus neutraalse maksustamise põhimõtet, kuivõrd vahendajad (käesoleval juhul FBK ja laeva operaatori vahel) ei ole seotud samade tehingutega kui need, mida teevad OVA või Verhoeven kohtuasjas Velker. Viimati nimetatud tegelesid müügiga turul, mille puhul ei olnud kütuse lõppsihtkoht veel kindel ja võis olla erinev; esimesena nimetatud müüb huvi kütuse vastu, mille lõppsihtkoht on juba kindlaks määratud.

51. Teiseks viitab Leedu valitsus käibemaksukomitee 1. juuli 2011. aasta suunistele, milles komitee leppis „peaaegu ühehäälselt” kokku selles, et käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis c ette nähtud maksuvabastust tuleks kohaldada üksnes otse laeva operaatoritele osutatavatele remonditeenustele ja seda ei saa laiendada ühelegi sellega seotud teenusele, mida on eelkõige

allhankijad osutanud kaubandusahela varasemates etappides.(23) Istungil viitas sama valitsus ka 24.–25. veebruari 2014. aasta suunistele, milles käibemaksukomitee leppis kohtuotsuse A järel taas kord „peaaegu ühehäälselt” kokku muu hulgas selles, et sama maksuvabastust ei tohiks mingil juhul kohaldada kaubandusahela varasemas etapis toimunud tarnetele kui see, mis on toimunud maksukohustuslasele, kes omandab laeva sooviga seda vahetult rendile anda.(24)

52. Tuleb meeles pidada, et need suunised on „üksnes nõuandekomitee seisukohad. Need ei kujuta endast liidu õiguse ametlikku tõlgendust ja neil ei ole tingimata Euroopa Komisjoni nõusolekut. Need ei seo Euroopa Komisjoni ega liikmesriike, kel on vabadus neid mitte järgida.” Nende taasesitamise osas „tuleb arvestada käesolevat hoiatust”.(25)

53. Isegi kui võtta arvesse neid suuniseid, on kaks küsimust minu hinnangul sellegipoolest asjakohased. Esimesed viidatud suunised puudutavad sõnaselgelt eelkõige allhankijate pakutavaid remonditeenuseid, mitte kauba (käesoleval juhul kütuse) tarneid. Teised suunised jätkuvad tõdemusega, et juhul kui kaup, mis on mõeldud tankimiseks ja proviandiga varustamiseks, tarnitakse otse maksukohustuslasele, kes kasutab laeva äritegevuseks avamerel, tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 148 punktis a ette nähtud maksuvabastust hoolimata laeva jagatud kasutamisest teistega, kes ei kasuta seda üksnes oma äritegevuseks.(26) Kuigi see punkt on konkreetselt seotud laeva jagatud kasutamisega, mitte tehingu asukohaga kaubandusahelas, näib viide kaupadele „mis tarnitakse otse maksukohustuslasele, kes kasutab laeva äritegevuseks avamerel” viitavat eeldusele, et artikli 148 punktis a sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingib *tarnimine otse operaatorile*.

54. Seega ei leia ma käibemaksukomitee suunistest midagi, mis seaks kahtluse alla seisukoha, milleni ma jõudsin käesoleva ettepaneku punktis 44.

55. Kolmandaks, käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktist c(27), kui seda tõlgendada eelkõige sama direktiivi artikli 28(28) ja artikli 311 lõigete 1 ja 5(29) ning Euroopa Kohtu praktika(30) valguses, järeldab komisjon, et käesoleval juhul tuleb vahendajate tegevust näha nõnda, et esmalt ostsid nad kõnealuse kütuse ja seejärel tarnisid selle laeva operaatorile ning tegemist oli kahe eraldi tehinguga, millest üksnes viimase suhtes saab kohaldada artikli 148 punktis a ette nähtud maksuvabastust.

56. Kuigi ma mõistan põhjendusi, mis on selle seisukoha taga, leian ma, et tõlgenduses, mille ma käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a osas välja pakkusin, on nendega suuremas osas juba arvestatud. See tõlgendus tugineb vajadusele teha kindlaks, mitu korda on „materialese vara omanikuna käsutamise õigust” käibemaksu seisukohalt üle antud, mis võib, kuid asjaoludest tulenevalt ei pruugi olla sama, kui selle vara omandiõiguse üleandmiste arv. Põhikohtuasja asjaolud, mille puhul tarnitakse kütus otse avamerel navigeerimiseks kasutatava laeva kütusetankidesse ja mida võib seejärel (juhul, kui siseriikliku kohtu teostatava kontrolli tulemus ei näita teisiti) käsutada üksnes selle laeva operaator, ei ole tingimata võrreldavad asjaoludega, mille korral osutatakse teenuseid, mis hõlmavad vahendajat või kasutatud kauba, kunstiteoste, kollektsiooniobjektide või antiikesemete edasimüüjat.

57. Sellegipoolest rõhutaksin ma taas, et kui kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 148 punkti a lähtudes minu pakutud tõlgendusest, peab siseriiklik kohus põhjalikult kontrollima asjassepuutuvate tehingute tegelikke asjaolusid ja ei pruugi tingimata alati olla nii, et kõik kütuse tarnimise tehingud, mis hõlmavad üht või mitut vahendajat, peaksid selle sätte kohaselt olema käibemaksust vabastatud.

Ettepanek

58. Eelnevast tulenevalt teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks Mokestini? gin?? komisija

prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Juhul kui nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 148 punktis a määratletud tingimustel tehakse kindlaks, et müüja tarnib avamerel navigeerimiseks kasutatava laeva tankimiseks ja proviandiga varustamiseks mõeldud kauba a) otse laeva operaatorile, nii et b) viimati nimetatu viivitamata ja tingimusteta omandab ja samal ajal müüja loovutab õiguse seda kaupa omanikuna käsutada ja c) mitte ükski muu isik ei omanda ega loovuta sellist õigust sama kauba suhtes, tuleb käibemaksust vabastada tehing, millega müüja annab selle õiguse üle, tehing, millega laeva operaator omandab sama õiguse, ja mis tahes vahepealsed tehingud, millega võivad kolmandad isikud omandada ja anda edasi õigusi, mis ei hõlma kauba omanikuna käsutamise õigust.

Muudel asjaoludel on selle sätte alusel käibemaksust vabastatud üksnes tehing, millega laeva operaator omandab õiguse kaupa omanikuna käsutada.

Kõigil juhtudel peab pädev siseriiklik kohus asjakohastest faktilistest asjaoludest tulenevalt otsustama, kes ja millises etapis omandab õiguse kaupa tegelikult omanikuna käsutada, kusjuures selle kindlakstegemine ei sõltu üksnes kauba omandiõiguse üleandmisest vastavalt kohaldatavale õigusele.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 – Euroopa Kohus on leidnud, et maksuvaidluste komisjon on kohus ELTL artikli 267 tähenduses; vt kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punktid 34–40).

4 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 55 jj.

5 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

6 – Kohtuotsus asjas Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, edaspidi „Velker”, punktid 22 ja 24); vt ka kohtuotsus liidetud kohtuasjades Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, edaspidi „Elmeka”, punkt 23).

7 – Vt nt kohtuotsuseid Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, ja A, C-33/11, EU:C:2012:482, edaspidi „A”).

8 – Eelkõige punktides 51–56.

9 – On välja pakutud, et FBK ja operaatori vahel võib olla terve ahel erinevaid vahendajaid. Ka sel juhul peab tehingute maksustamine käibemaksuga olema sama, olenemata sellest, mitu vahendajat võis asjaga seotud olla. Küsimuse all on see, kas maksuvabastus on kohaldatav üksnes jada viimasele tehingule või jadale kui tervikule.

10 – Teine küsimus puudutas seda, kas müük Forsythe'ile oli tõepoolest õigesti käibemaksust vabastatud, arvestades et enne seda, kui Forsythe laadis kütuse neile laevadele, mille jaoks see oli ette nähtud, ladustas ta seda maismaal. Euroopa Kohus leidis, et neil asjaoludel kohaldati maksuvabastust õigesti, kuid see ei ole käesolevas asjas asjakohane.

11 – Velker, punktid 20–24.

12 – Praegu käibemaksudirektiivi artikli 148 punkt d; kohtuotsus Elmeka, punktid 17–25.

13 – Kuuenda direktiivi artikli 15 lõige 6, praegu käibemaksudirektiivi artikli 148 punkt f.

14 – Kohtuotsus A, eelkõige punktid 41–57.

15 – Kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, edaspidi „Safe”, punktid 7 ja 13); vt hiljutine kohtuotsus Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punktid 33 ja 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 – Kohtuotsus Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73, edaspidi „Auto Lease Holland”, eelkõige punktid 33–36).

17 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 23 ja 24. Siin on võimalik tõmmata paralleel olukorraga kohtuasjas Auto Lease Holland selles osas, et kuni tarne toimumise ja arve esitamiseni on poolel, kes selle eest esialgu maksab, vaid üldine ettekujutus sellest, millise kütusekoguse eest esitatakse arve.

18 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 28 ja 29.

19 – Seega näib ebatõenäoline eeldada, et (asjaosalistele kasumlikult) lossitakse laevale A juba laaditud kütus, et see laadida laevale B enne seda, kui laev A läheb merele, ilma et sadama pidaja või toll seda avastaks.

20 – Vt nt BIMCO (Baltic and International Maritime Council) punkerdamise tüüplepingut ja BIMCO dokumenti „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties” (<https://www.bimco.org>). Merivõlgade kohta vt üldiselt nt Baatz, Maritime Law, Routledge 2014 (3. kd), lk 490–491.

21 – Vt nt kohtuotsus Navicon (C?97/06, EU:C:2007:609, punktid 21 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika).

22 – Ja tuleb meeles pidada, et tehingu võrdsustamine eksporditehinguga ongi maksuvabastuse põhjus; vt kohtuotsus Velker, punkt 21.

23 – Suunised, mis võeti vastu 1. juulil 2011 toimunud 93. koosolekul. Dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 – Suunised, mis võeti vastu 24.–25. veebruaril 2014 toimunud 100. koosolekul. Dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, punkt 1.

25 – See hoiatus ja tingimus on esitatud suuniste igal leheküljel.

26 – Suuniste punkt 3.

27 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 3.

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

29 – „[M]aksukohustuslik edasimüüja” – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune

maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu”.

30 – Kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punktid 34–36: tuginedes „hüpoteesi[le] kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest [...], [...] [on] agen[t] kõigepealt saanud kõnealuseid teenuseid ettevõtjalt, kelle eest ta tegutses ehk käsundiandjalt, enne kui ta seejärel ise osutab selle teenuse kliendile.” Kuivõrd kõnealune säte „on sõnastatud üldsõnaliselt, sätestamata oma kohaldamisalale või ulatusele piiranguid, puudutab [see] hüpotees ka [...] käibemaksuvabastusi [...]”.