Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

29. juuni 2017*

Eelotsusetaotlus — Direktiiv 2006/112/EÜ — Käibemaks — Artikli 146 lõike 1 punkt e — Ekspordi maksuvabastused — Selliste teenuste osutamine, mis on otseselt seotud kaupade ekspordi või impordiga — Mõiste

Kohtuasjas C-288/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Augstākā tiesa (kõrgeim kohus, Läti) 17. mai 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. mail 2016, menetluses

„L.Č.“ IK

versus

Valsts ieņēmumu dienests,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Läti valitsus, esindajad: I. Kalniņš, D. Pelše ja A. Bogdanova,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja E. Kalniņš,

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

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 146 lõike 1 punkti e tõlgendamist.

* Kohtumenetluse keel: läti.

2 Taotlus on esitatud „L.Č.“ IK ja Valsts ieņēmumu dienestsi (Läti maksuhaldur) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab aastatel 2008–2010 teostatud kaubavedude maksustamist käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 131 näeb ette:

„Peatükkidega 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.“

4 Selle direktiivi IX jaotise 6. peatüki „Ekspordi maksuvabastused“ artikli 146 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

[…]

e) teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutamine, kui teenused on otseselt seotud artikli 61 ja artikli 157 lõike 1 punkti a sätetega hõlmatud kaupade ekspordi või impordiga.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

5 „Atek“ SIA tegeleb erinevate kaubasaatjatega sõlmitud lepingute alusel transiidiprotseduurile suunatud kauba vedamisega Riia (Läti) sadamast Valgevenesse.

6 Ühe teise lepingu alusel tegi „Atek“ kauba tegeliku vedamise ülesandeks „L.Č.“-le.

7 Nimetatud vedu toimus „Atek“-ile kuuluvate sõidukitega, mida ta rentis „L.Č.“-le, võttes arvesse, et kaubasaatjate suhtes tegutses „Atek“ vedajana. „L.Č“ omalt poolt vastutas veoteenuste osutamise käigus transpordivahendi juhtimise, selle parandamise, kütuse tankimise, piiripunktides tollidokumentide täitmise ja esitamise, samuti saadetise valvamise, saajale üleandmise ning laadimise ja mahalaadimisega seotud ülesannete eest.

8 Kuna „L.Č.“ leidis, et osutatud teenused on seotud transiidiga, kohaldas ta käibemaksu määraga 0%.

9 Maksuhaldur viis „L.Č.“ juures läbi revisjoni, mis puudutas ajavahemikku jaanuar 2008 kuni detsember 2010. Revisjoni lõpus koostatud aktis arvutas maksuhaldur täiendavalt riigieelarvesse tasumisele kuuluva käibemaksu, trahvisumma ning viivised.

10 Maksuhaldur ei muutnud 21. septembri 2011. aasta otsuses revisjoniakti arvutust põhjusel, et „L.Č.“-l ei olnud õigust kohaldada käibemaksumäära 0% nendele teenustele, mida ta osutas „Atek“-iga sõlmitud lepingu alusel, esiteks seetõttu, et õigussuhte puudumise korral kaubasaadetise lähetaja või saaja vahel ei saa neid teenuseid samastada ekspediitorteenuste ega peatöövõtjana veoteenuste osutamisega, ja teiseks, kuna „L.Č.“-l ei ole Läti õiguse kohast litsentsi, ei saa teda käsitada vedajana ning järelikult ei ole tal lubatud kaubavedusid teostada.

11 „L.Č.“ esitas selle otsuse peale Administratīvā rajona tiesa’sse (esimese astme halduskohus, Läti) kaebuse, mille viimane jättis 11. detsembri 2012. aasta otsusega rahuldamata.

12 Administratīvā apgabaltiesa (piirkondlik halduskohus, Läti) rahuldas 29. mai 2014. aasta otsusega eespool nimetatud kohtuotsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse osaliselt ja jättis apellatsioonkaebuse osaliselt rahuldamata. Nimetatud kohus leidis, et kuna kaubasaatja või kaubasaaja ja „L.Č“ vahel puudus õigussuhe, siis ei saa viimase osutatud teenuseid samastada ekspediitorteenuste ega peatöövõtjana veoteenuste osutamisega, vaid need kujutavad endast pigem sõidukijuhi teenuste osutamist, mis seisneb rahvusvahelise kaubaveo litsentsi omavale veoettevõtjale, kelleks antud juhul on „Atek“, kuuluva sõiduki pakkumist koos juhiga, ning et kuna „L.Č.“-l sellist litsentsi ei olnud, ei saanud ka teda käsitada vedajana. Seetõttu on nimetatud kohus seisukohal, et „L.Č.“ osutatavatele teenustele ei võinud kohaldada käibemaksumäära 0%.

13 „L.Č.“ esitas Administratīvā apgabaltiesa (piirkondlik halduskohus, Läti) otsuse selle osa peale, milles tema apellatsioonkaebus jäeti rahuldamata, kassatsioonkaebuse Augstākā tiesa’le (kõrgeim kohus, Läti).

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul esineb kahtlusi selles osas, kuidas tuleks tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti e. Eelkõige soovib see kohus selgitada küsimust, kas hoolimata sellest, et „L.Č.“ osutatavad teenused olid seotud Läti territooriumi läbivate kaupadega, mõjutab asjaolu, et neid teenuseid osutati mitte otseselt kaubasaajale või kaubasaatjale, kellega „L.Č.“-l ei olnud õigussuhet, vaid viimati nimetatute lepingupartnerile Lätis ehk „Atek“-ile, selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamist, mille tingimuseks on otsese seose olemasolu osutatavate teenuste ja asjaomaste kaupade ekspordi või impordi vahel.

15 Nendel asjaoludel otsustas Augstākā tiesa (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 146 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud maksuvabastust kohaldatakse ainult juhul, kui esineb otsene õiguslik seos, st vastastikused kaubandussuhted teenuste osutaja ja kaubasaaja või kaubasaatja vahel?

2. Millistele tingimustele peab eelnimetatud sättes viidatud otsene seos vastama, selleks et kaupade impordi või ekspordiga seotud teenust pidada maksuvabaks teenuseks?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse sellisele tehingule nagu põhikohtuasjas, milleks on kaubaveoteenused kolmandasse riiki, kui neid teenuseid ei osutata otseselt asjaomaste kaupade saatjale või saajale.

17 Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas maksuvabastuse kohaldamine, mis eeldab asjaomaste teenuste käsitamist „otseselt seotuna“ nimetatud sättes viidatud kaupade ekspordi või impordiga, sõltub otsese õigusliku seose – nagu näiteks vastastikused kaubandussuhted – olemasolust teenuste osutaja ja asjaomaste kaupade saatja või saaja vahel.

18 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikkel 146 käsitleb selliste tehingute käibemaksuvabastust, mis hõlmavad eksporti väljaspool Euroopa Liitu asuvasse sihtkohta. Rahvusvahelises kaubanduses nimelt on selle maksuvabastuse eesmärk järgida põhimõtet, mille kohaselt maksustatakse asjaomased kaubad ja teenused nende sihtkohas. Iga eksporditehing, samuti sellega sarnane tehing tuleb käibemaksust vabastada, et tagada kõnealuse tehingu maksustamine üksnes kohas, kus asjaomaseid kaupu tarbitakse (vt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda 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) artikli 15 kohta kohtuotsused, 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 29, ning 22.12.2010, Feltgen ja Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, punkt 16).

19 Direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastus täiendab sama artikli 146 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastust ja seab nagu ka viimane eesmärgiks tagada asjaomaste teenuste osutamise maksustamine nende sihtkohas ehk seal, kus eksporditud tooteid tarbitakse.

20 Selleks näeb artikli 146 lõike 1 punkt e muu hulgas ette, et väljaspool ELi asuvasse sihtkohta mõeldud kaupade ekspordiga otseselt seotud veoteenused on maksust vabastatud.

21 Antud sätte laiendatud tõlgendust, mis hõlmaks ka teenuseid, mida ei osutata otseselt selliste kaupade eksportijale, importijale või saajale, võiks liikmesriikide ja asjaomaste ettevõtjate jaoks käsitada piirangutena, mis ei sobi kokku direktiivi 2006/112 artiklis 131 ette nähtud maksuvabastuste nõuetekohase ja arusaadava kohaldamisega.

22 Lisaks tuleb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuuenda direktiivi artiklis 15 kehtestatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eelkõige kohtuotsused, 26.6.1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19; 16.9.2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 25; 14.9.2006, Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punktid 15 ja 20, ja 19.7.2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 49).

23 Seega nähtub direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti e sõnastusest ja eesmärgist, et seda sätet tuleb tõlgendada nii, et otsese seose esinemine ei tähenda mitte üksnes seda, et asjaomaste teenuste osutamine aitab eesmärgi kohaselt kaasa ekspordi- või imporditehingu tegelikule teostamisele, vaid ka seda, et neid teenuseid osutataks olenevalt juhust otse selles sättes nimetatud kaupade eksportijale, importijale või saajale.

24 Teenused, mida antud juhul osutas „L.Č.“, on käesoleval juhul samas vajalikud põhikohtuasjas kõnealuse ekspordi- või imporditehingu tegelikuks teostamiseks. Samas ei osutata neid teenuseid otseselt mitte kaupade saajale või eksportijale, vaid viimase lepingupartnerile, kelleks on „Atek“.

25 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et nimetatud teenuseid osutati sõidukitega, mis kuuluvad „Atekile“, kes tegutses asjaomaste kaupade saatjate suhtes vedajana.

26 Järelikult ei kuulu teenused, mida antud juhul osutas „L.Č.“, direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

27 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 146 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata sellistele teenustele nagu põhikohtuasjas, milleks on kaubaveoteenused kolmandasse riiki, kui neid teenuseid ei osutata otseselt asjaomaste kaupade saatjale või saajale.

Kohtukulud

28 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 (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 146 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata sellistele teenustele nagu põhikohtuasjas, milleks on kaubaveoteenused kolmandasse riiki, kui neid teenuseid ei osutata otseselt asjaomaste kaupade saatjale või saajale.

Allkirjad