

Kohtuasi C-97/06

Navicon SA

versus

Administración del Estado

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Superior de Justicia de Madrid)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 15 punkt 5 – Mõiste „merelaevade prahtimine” – Sellise siseriikliku seaduse kooskõla, mis võimaldab maksuvabastust üksnes täielikule prahtimisele

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 15 punkt 5)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 15 punktid 5 ja 13)

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 15 punkti 5, mis näeb ette avamerel navigeerimiseks kasutatavatele laevade prahtimise maksuvabastuse, tuleb tõlgendada selliselt, et see hõlmab nimetatud laevade nii osalist kui täielikku prahtimist. Seega on selle sättega vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis võimaldavad käibemaksuvabastust üksnes nimetatud laevade täieliku prahtimise korral.

Rahvusvahelise kaubanduse raames on kuuenda direktiivi artiklis 15 ette nähtud ühendusevälise ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo käibemaksuvabastuse 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.

Siseriiklik õigusnorm, mis piirab käibemaksuvabastuse andmist täielikule prahtimisele, seab selle andmise sõltuvusse prahtimises kasutatava laeva suurusest, kuna sama lastimahtu võib maksustada või maksust vabastada tulenevalt sellest, kas see täidab kogu laeva lastiruumi või üksnes osa sellest. Tuleb tõdeda, et selline asjaolu jätab kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 sätestatud maksuvabastuse ilma tema kasulikust mõjust.

Neil asjaoludel, kuigi maksuvabastuse kirjeldamiseks artikli 15 punktis 5 kasutatud sõnastust tuleb tõesti tõlgendada kitsalt, eiraks prahtimise mõistele iseäranis kitsa tõlgenduse andmine nii selle sätte sõnastust kui eesmärki.

(vt punktid 29, 31–33, resolutsiooni punkt 1)

2. Prahtimislepingut kuuenda direktiivi 77/388 (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 15 punkti 5 tähenduses eristab kaubaveolepingust asjaolu, et see sisaldab ühe isiku (prahileandja) poolt laeva või laeva osa teise isiku (prahtija) käsutusse andmist, samas kui kaubaveolepingu puhul kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 13 tähenduses on vedaja kohustus kliendi ees seotud üksnes kaupade ühest kohast teise toimetamisega. Siseriikliku kohtu ülesanne on võtta arvesse konkreetseid asjaolusid, millistel põhikohtuasjas kõnealune prahtimine aset leidis, välja selgitada iseloomulikud tunnused, mis võimaldaks hinnata, kas seda tehingut tuleb liigitada prahtimisena või kaubaveoteenuse osutamisenä. Eelkõige tuleb nimetatud kohtul arvesse võtta poolte vahel sõlmitud lepingu tingimusi ning osutatud teenuse eripära ja sisu, et kindlaks teha, kas see leping vastab tingimustele, mis esitatakse prahtimislepingule kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tähenduses. Taoline põhikohtuasjas kõnesoleva lepingu õiguslik analüüs on vajalik selleks, et kuuenda direktiivi rakendamisel tagada selles direktiivis ette nähtud maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

(vt punktid 37–40, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

18. oktoober 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 15 punkt 5 – Mõiste „merelaevade prahtimine” – Sellise siseriikliku seaduse kooskõla, mis võimaldab maksuvabastust üksnes täielikule prahtimisele

Kohtuasjas C-97/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Tribunal Superior de Justicia de Madridi (Hispaania) 23. jaanuari 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. veebruaril 2006, menetluses

Navicon SA

versus

Administración del Estado,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis (ettekandja), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,
- Belgia valitsus, esindaja: A. Hubert,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja M. Papida,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Afonso ja L. Escobar Guerrero,

olles 29. märtsi 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Käesolev eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta 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), mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 15 punkti 5 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Navicon SA (edaspidi „Navicon“), kes on põhikohtuasja hageja ja Administración del Estado vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist vabastada käibemaksust summad, mis tasuti Naviconi laevade osalise prahtimise lepingu alusel.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 15 pealkirjaga „Ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus” punktid 1, 4, 5 ja 13 sätestavad:

„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. selliste kaupade tarnimine, mille veab või lähetab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta müüja või tema nimel tegutsev isik;

[...]

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;

[...]

13. 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”.

Siseriiklikud õigusnormid

4 28. detsembri 1992. aasta Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44247; edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 22 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Ekspordiga võrdsustatud tehingute maksuvabastus

Seaduses sätestatud tingimustel vabastatakse maksust järgmised tehingud.

Esiteks, järgmiste 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.

Maksuvabastus ei laiene mingil juhul sporditegevuseks, lõbusõiduks või üldisemalt erakasutuseks mõeldud laevadele.”

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

5 Eelotsusetaotluse kohaselt sõlmisid Navicon ja Compañía Transatlántica Española SA osalise prahtimislepingu, mille alusel andis esimene tasu eest teise käsutusse ühe osa oma laevade lastiruumist konteinerite vedamiseks erinevate Ibeeria poolsaare ja kuuenda direktiivi artikli 3 lõike 3 teise lõigu mõttes ühenduseväliseks territooriumiks olevate Kanaari saarte sadamate vahel. Navicon ei märkinud selle lepinguga seotud arvetele käibemaksu, kuna arvas, et prahtimine on maksuvaba.

6 Kuna Hispaania maksuhaldur leidis, et käibemaksuseaduse artikli 22 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks puudub alus, sest tegemist oli osalise, mitte täieliku prahtimisega, otsustas ta selle prahtimislepingu alusel tasutud summadelt käibemaksu sisse nõuda.

7 Navicon vaidlustas seejärel nimetatud sissenõudmise Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madridis, kes jättis tema kaebuse rahuldamata. Rahuldamata jätmise otsuse peale esitas ta apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

8 Leides, et tema menetluses oleva kohtuasja lõpptulemus sõltub kuuenda direktiivi tõlgendamisest, otsustas Tribunal Superior de Justicia de Madrid menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 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?”

Eelotsuse küsimused

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nende kahe küsimusega, mida tuleks uurida koos, sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade nii osalist kui täielikku prahtimist. Sellega seoses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks, kas selle sättega on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis võimaldavad käibemaksuvabastust üksnes nimetatud laevade täieliku prahtimise korral.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

10 Hispaania ja Kreeka valitsus leiavad, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 nimetatud prahtimise mõiste puudutab üksnes laevade kogu lastiruumi prahtimist, ja on seetõttu seisukohal, et käibemaksuseadus on nimetatud sättega kooskõlas. Nad väidavad selle kohta, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb kuuendas direktiivis ette nähtud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud.

11 Hispaania valitsus lisab, et selles sättes sõnastatud maksuvabastuse eesmärk on lihtsustada käibemaksu kohaldamist ühenduseväliste tarnete korral, mis hõlmab prahtimise maksust vabastamist üksnes siis, kui tegemist on rahvusvahelise meresõiduga. Selle valitsuse arvates on nimetatud eesmärgiga kõige sobivam ja võimalikest kõige kitsam tõlgendus see, mille kohaselt antakse maksuvabastust üksnes siis, kui tegemist on laeva täieliku prahtimisega, nimelt siis, kui teenuste saaja oletatavalt tegeleb rahvusvahelise meresõiduga.

12 Belgia valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad seevastu, et mõiste „prahtimine”, mis esineb kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5, puudutab nii merelaevade osalist kui täielikku prahtimist.

13 Belgia valitsuse arvates on kuuenda direktiivi artikli 15 punktist 5 selgelt näha, et selle sätte eesmärk on vabastada käibemaksust rahvusvaheliseks meresõiduks kasutatavate merelaevade prahtimine, mitte vabastada maksust laevade teatud prahtimise liigid. Nimetatud valitsus meenutab, et kui ühenduse õigusnormi on võimalik tõlgendada mitmeti, siis tuleks igal juhul eelistada sellist tõlgendust, mis suudab tagada õigusnormi kasuliku mõju. Põhikohtuasjas ohustaks see, kui prahtimise mõiste tähendaks vaid täielikku prahtimist, nimetatud artikli 15 punkti 5 kasulikku mõju selliselt, et sama reisi ja sama liiki laadungi puhul annaks osaline prahtimine alust käibemaksu tasumiseks, samas kui täieliku prahtimise korral oleks tehing maksuvaba.

14 Komisjon väidab esiteks, et kohaldada tuleks käibemaksuvabastusi puudutavate sätete kitsa tõlgendamise kriteeriumi, kuna kuuenda direktiivi artiklis 15 ette nähtud laevu ja õhusõidukeid puudutavad maksuvabastused kujutavad kahekordset erandit selles direktiivis sätestatud üldeeskirjadest, kuna nende puhul on tegemist maksuvabastustega ja nad eeldavad ühise käibemaksusüsteemi erandit ühisturul.

15 Siiski tuleneb komisjoni arvates kuuenda direktiivi artikli 15 punktist 5, et see säte viitab nii merelaevade täielikule kui osalisele prahtimisele. Nimetatud säte ei tee tegelikult vahet kahte liiki prahtimistel ja seetõttu ei tundu võimalik, et liikmesriik võiks anda kõnesolevale maksuvabastusele erineva ulatuse kui see, mis tuleneb ilmselgelt selle direktiivi sõnastusest (vt selle kohta 16.

septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?382/02: Cimber Air, EKL 2004, lk I?8379). Lisaks ei anna kuuenda direktiivi artikkel 15 liikmesriikidele mingisugust õigust mõjutada sellise maksuvabastuse esemelist kohaldamisala, nagu see on nimetatud direktiiviga määratletud.

16 Komisjon leiab muu hulgas, et kolmandasse riiki eksporditud kaubad peavad olema vabad mis tahes maksust, kui nad väljuvad ühenduse territooriumilt, see nõuab, et osutatud prahtimisteenust ei maksustata sõltumata sellest, kas tegemist on osalise või täieliku prahtimisega. Viimaks, täielikule prahtimisele piiratud maksuvabastuse kohaldamise tulemusena muutub maksuvabastus sõltuvaks prahtimises osaleva laeva suurusest, kuna sama lastimahtu võib vastavalt asjaomase laeva lastiruumi suurusele maksust vabastada või mitte vabastada.

17 Komisjon analüüsib siiski ka käibemaksuseaduse võimalikke õigustusi. Siinkohal uurib ta võimalust kohaldada prahtimislepingule sama maksustamise korda, mida kohaldatakse kaubaveo lepingutele, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 13. Lepingu põhieesmärk ja mõte oleks mõlemal juhul kauba vedamine ühest punktist teise. Ta leiab siiski, et selline samastamine läheks vastuollu prahtimistele veoteenustest erinevat õiguslikku regulatsiooni kohaldava kuuenda direktiivi sisu ja eesmärgiga.

18 Viimasena leiab komisjon, et siseriikliku kohtu ülesanne on pooltevahelise lepingu tingimusi ja osutatud teenuste eripära ja sisu arvestades kindlaks määrata, kas põhikohtuasjas kõnesoleva lepingu puhul on olemas tunnused, mis vastavad prahtimislepingule kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 mõttes.

Euroopa Kohtu vastus

19 Eelotsusetaotlusest nähtub, et käibemaksuseaduse artikli 22 lõige 1 vabastab maksust rahvusvaheliseks meresõiduks ja kaubanduseesmärgil kaupade tasu eest vedamiseks kasutatavate laevade täieliku prahtimise. Lisaks on teada, et Kanaari saared on kuuenda direktiivi artikli 3 lõike 3 teise lõigu kohaselt ühenduseväline territoorium ning et tulenevalt sellest sättest koosmõjus kuuenda direktiivi artikli 15 punktiga 1 käsitletakse kaubavedu neile saartele käibemaksu mõttes ekspordina.

20 Maksuvabastused moodustavad ühenduse õiguses iseseisvate mõistete kogumi, mida tuleb tõlgendada kuuendas direktiivis sätestatud ühise käibemaksusüsteemi kontekstis (vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 18; 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C?2/95: SDC, EKL 1997, lk I?3017, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Cimber Air, punkt 23).

21 Ühine käibemaksusüsteem põhineb kahel põhimõttel. Esiteks, igasuguse kauba tarnimine ja teenuse osutamine käibemaksukohustuslase poolt kuulub käibemaksuga maksustamisele. Teiseks, neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes ei või käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda (eespool viidatud kohtuotsus Cimber Air, punkt 24).

22 Neid põhimõtteid arvesse võttes tuleb nimetatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused SDC, punkt 20, ja Cimber Air, punkt 25, samuti 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C?445/05: Haderer, EKL 2007, lk I?4841, punkt 18). Selle reegli kitsas tõlgendus ei tähenda seda, et maksuvabastust kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende mõju kaob (18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I?11237, punkt 17, ja eespool viidatud kohtuotsus Haderer, punkt 18).

23 Kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 sätestatud prahtimise mõistet tuleb tõlgendada käesoleva kohtuotsuse punktides 20–22 viidatud tõlgendamiskriteeriumeid arvestades.

24 Selle kohta tuleb sedastada, et nimetatud artiklis puudub prahtimise mõiste määratlus. Väljakujunenud kohtupraktikast tulenevalt peab ühenduse õiguse sätte tõlgendamisel arvestama mitte üksnes sätte sõnastust, vaid ka selle konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa see sätte on (vt eelkõige 18. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-301/98: KVS International, EKL 2000, lk I-3583, punkt 21, ja 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-53/05: komisjon vs. Portugal, EKL 2006, lk I-6215, punkt 20).

25 Kuuenda direktiivi artikli 15 punktist 5 tuleneb esiteks, et liikmesriigid vabastavad maksust lõike 4 punktides a ja b nimetatud merelaevade – eelkõige nende laevade, mida kasutatakse avamerel navigeerimiseks ja kaubanduseesmärgil – tarnimise, ümberehitamise, remondi, hoolduse, prahtimise ja rendileandmise ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sh kalapüügiseadmete tarnimise, rendileandmise, remondi ja hoolduse.

26 Tuleb sedastada, et artikli 15 punkt 5 ei tee mingit vahet osalisel ja täielikul prahtimisel. See sätte piirdub üksnes avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimise nimetamisega artiklis 15 sätestatud käibemaksuvabastuse juhtudel, täpsustamata, kas see prahtimine on täielik või osaline.

27 Kuna käibemaksuseaduse artikli 22 lõige 1 põhineb konkreetset prahtimise mõiste tõlgendamisel, tuleb lisaks meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, kuigi kuuenda direktiivi artikli 15 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastusele tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei saa need tingimused mõjutada vaadeldud maksuvabastuse sisu määramist (vt analoogia alusel 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-249, punkt 26, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punkt 24).

28 Sellisest vaatenurgast lähtudes ei saa kindlaksmääratud toiminguga käibemaksukohustus või sellest vabastamine sõltuda tema siseriiklikust liigitamisest (vt eespool viidatud kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 25, ja Haderer, punkt 25).

29 Teiseks, mis puudutab kuuenda direktiivi artikliga 15 taotletavat eesmärki, siis tuleb märkida, et see käsitleb ühendusevälise ekspordi ja sarnaste tehingute ning rahvusvahelise veo käibemaksuvabastust. Rahvusvahelise kaubanduse raames on sellise 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.

30 Põhikohtuasjas tuleneb käibemaksuseaduse artikli 22 lõikest 1, et käibemaksust vabastatakse üksnes avamerel navigeerimiseks ja rahvusvaheliseks meresõiduks kasutatavate laevade täielik prahtimine. Hoolimata asjaolust, et tegemist on ekspordiga võrdsustatud tehingutega, ei võimalda see seadus järelikult vabastada maksust nende laevade osalist prahtimist. Sellest tuleneb, et nimetatud tehingute ajal seda liiki prahtimise maksustamine rikub põhimõtet, mille kohaselt maksustatakse asjaomased kaubad ja teenused nende sihtkohas ja läheb vastuollu kuuenda direktiivi artiklis 15 ette nähtud maksuvabastuste andmise korra eesmärgiga.

31 Muu hulgas tuleb lisada, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et nimetatud

seadus, piirates käibemaksuvabastuse andmist täielikule prahtimisele, seab selle andmise sõltuvusse prahtimises kasutatava laeva suurusest, kuna sama lastimahtu võib maksustada või maksust vabastada tulenevalt sellest, kas see täidab kogu laeva lastiruumi või üksnes osa sellest. Tuleb tõdeda, et selline asjaolu jätab kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 sätestatud maksuvabastuse ilma tema kasulikust mõjust.

32 Kuigi maksuvabastuse kirjeldamiseks artikli 15 punktis 5 kasutatud sõnastust tuleb tõesti tõlgendada kitsalt, eiraks neil asjaoludel prahtimise mõistele iseäranis kitsa tõlgenduse andmine nii selle sätte sõnastust kui eesmärki.

33 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et see puudutab avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade nii osalist kui täielikku prahtimist. Järelikult on selle sättega vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis annavad käibemaksuvabastuse üksnes nimetatud laevade täieliku prahtimise korral.

34 Komisjon uurib Euroopa Kohtule esitatud märkustes siiski võimalust samastada laeva osaline prahtimine kaubaveo lepinguga, mis võimaldaks nimetatud prahtimisele kohaldada maksuvabastust, mida kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 13 sätestatud kaupade ekspordiga seotud veoteenustele, kui need kaubad vastavad selles sättes ette nähtud tingimustele. Sellises kontekstis ja taolise samastamise teel oleks laeva osalise prahtimise maksuvabastus lubatud ekspordiga võrdsustatud tehingu raames.

35 Sellega seoses tuleb märkida ekspordiga seotud maksuvabastuste kohta, et kuues direktiiv on nende kahe lepingu liigi, st prahtimislepingu ja veoteenuste osutamisega seotud lepingu suhtes ette näinud erineva õigusliku regulatsiooni. Avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade maksuvabastus on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 15 punktiga 5, sellal kui veoteenuste lepingut reguleerib sama artikli punkt 13. Seega tuleneb selle artikli sõnastusest, et nimetatud lepingute võrdsustamine selleks, et neile kohaldada käibemaksu osas sama regulatsiooni, ei ole kuuenda direktiiviga kehtestatud maksuvabastuste süsteemis millegagi põhjendatud.

36 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 27 on märkinud, tuleb asuda seisukohale, et kui ühenduse seadusandja eesmärk oleks olnud piirduda avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimise mõiste osas nende laevade täieliku prahtimisega ja samastada osaline prahtimine kaubaveoteenuste osutamisega, oleks ta seda otsesõnu kuuenda direktiivi artiklis 15 täpsustanud.

37 Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne võtta arvesse konkreetseid asjaolusid, mil põhikohtuasjas kõnealune prahtimine aset leidis, välja selgitada iseloomulikud tunnused, mis võimaldaks hinnata, kas see tehing tuleb liigitada prahtimiseks või kaubaveoteenuse osutamiseks. Eelkõige tuleb nimetatud kohtul arvesse võtta poolte vahel sõlmitud lepingu tingimusi ning osutatud teenuse eripära ja sisu, et kindlaks teha, kas see leping vastab tingimustele, mis esitatakse prahtimislepingule kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tähenduses.

38 Nagu märkis komisjon, eristab prahtimislepingut kaubaveolepingust selles osas asjaolu, et see sisaldab ühe isiku (prahileandja) poolt laeva või laeva osa teise isiku (prahtija) käsutusse andmist, samas kui kaubaveolepingu puhul on vedaja kohustus kliendi ees seotud üksnes kaupade ühest kohast teise toimetamisega.

39 Taoline põhikohtuasjas kõnesoleva lepingu õiguslik analüüs on vajalik selleks, et kuuenda direktiivi rakendamisel tagada selles direktiivis ette nähtud maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.

40 Eeltoodust tuleneb, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu üleanne on kindlaks teha, kas põhikohtuasja poolte vahel sõlmitud leping vastab tingimustele, mis esitatakse prahtimislepingule kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tähenduses.

Kohtukulud

41 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 (neljas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (mida on muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ) artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et see puudutab avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade nii osalist kui täielikku prahtimist. Järelikult on selle sättega vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis annavad käibemaksuvabastuse üksnes nimetatud laevade täieliku prahtimise korral.

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu üleanne on kindlaks teha, kas põhikohtuasja poolte vahel sõlmitud leping vastab tingimustele, mis esitatakse prahtimislepingule kuuenda direktiivi 77/388 (mida on muudetud direktiiviga 92/111/EMÜ) artikli 15 punkti 5 tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.