

Downloaded via the EU tax law app / web

**Kohtuasi C-116/10**

**Luksemburgi Suurhertsogiriik**

ja

**Administration de l'enregistrement et des domaines**

*versus*

**Pierre Feltgen, Bacino Charter Company SA pankrotihaldur**

ja

**Bacino Charter Company SA**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour de cassation (Luksemburg))

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 15 punkti 4 alapunkt a ja punkt 5 – Merelaevade rendile andmise tehingute maksuvabastus – Ulatus

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimise maksuvabastus*

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

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 91/680, artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav selliste teenuste osutamisele, mis seisnevad laeva andmises koos meeskonnaga tasu eest füüsiliste isikute käsutusse vabaajareiside tegemiseks avamerel.

Selles sättes on nimelt osutatud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade rendile andmisele. Selleks et rendile andmise teenuse võiks selle sätte alusel maksust vabastada, peab rentnik laeva kasutama majandustegevuse tarbeks. Sellest järeldub, et kui laev on antud rendile isikutele, kes kasutavad seda eranditult vaid vaba aja veetmise eesmärgil, mitte tulu saamise eesmärgil, väljaspool igasugust majandustegevust, siis ei vasta rendile andmise teenus käibemaksuvabastuse tingimustele, mis on sõnaselgelt sätestatud kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5.

(vt punktid 13, 14, 21 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. detsember 2010(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 15 punkti 4 alapunkt a ja punkt 5 – Merelaevade rendile andmise tehingute maksuvabastus – Ulatus

Kohtuasjas C-116/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour de cassationi (Luksemburg) 18. veebruari 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. märtsil 2010, menetluses

**Luksemburgi Suurhertsogiriik,**

**Administration de l'enregistrement et des domaines**

*versus*

**Pierre Feltgen**, Bacino Charter Company SA pankrotihaldur,

**Bacino Charter Company SA,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja G. Arestis (ettekandja),

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Administration de l'enregistrement et des domaines, esindajad advokaat F. Kremer ja advokaat P. E. Partsch,
- Bacino Charter Company SA pankrotihaldur P. Feltgen ja Bacino Charter Company SA, esindaja: advokaat B. Felten,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze, C. Blaschke ja B. Klein,
- Küprose valitsus, esindaja: D. Kallí,
- Euroopa Komisjon, esindaja: M. Afonso,

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

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda 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 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 15 punkti 5 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Administration de l'enregistrement et des domaines'i (edaspidi „maksuhaldur“) ning teiselt poolt Luksemburgi õiguse alusel tegutseva äriühingu Bacino Charter Company SA (edaspidi „Bacino“) pankrotihalduri P. Feltgeni ja nimetatud äriühingu kohtuvaidluses selle äriühingu 1998. ja 1999. majandusaasta käibemaksu tasumise üle vastavalt maksuteadetele.

## **Õiguslik raamistik**

### *Liidu õigusnormid*

3 Kuuenda direktiivi artiklis 15 „Ühendusest eksportimise ja samalaadsete tehingute ning rahvusvahelise veo maksuvabastus“ on sätestatud:

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

[...]

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;

[...]”.

### *Siseriiklikud õigusnormid*

4 Kuues direktiiv on Luksemburgi õigusesse üle võetud 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseadusega (edaspidi „Luksemburgi seadus“). Selle seaduse artikli 43 lõike 1 punkti i teine taane põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas sõnastuses näeb ette, et teenuste osutamine meresõidu tarbeks on käibemaksust vabastatud suurhertsogi määrusega sätestatud ulatuses ja tingimustel.

5 Suurhertsogi 16. juuni 1999. aasta määruse ühendusest väljapoole eksportimise, ühendusesisese kaubarne ja muude tehingute käibemaksuvabastuse kohta artikli 7 lõike 2 punkti a esimeses taandes on täpsustatud, et viidatud artiklis 43 nimetatud teenuste osutamine meresõidu tarbeks tähendab meresõiduks ja tasu eest reisijate või kauba vedamiseks või kaubandus- tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade prahtimist ja rendile andmist,

välja arvatud jahid ning muud lõbusõidu- ja sportpaadid.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

6 Ajavahemikul 10. juulist 1998 kuni 8. augustini 1999 andis Bacino tema omandis olevat laeva koos meeskonnaga korrapäraselt tasu eest füüsiliste isikute käsutusse, kes kasutasid seda avamerel navigeerimiseks vaba aja veetmisel. Kuna Bacino leidis, et tehing on käibemaksust vabastatud, siis ta sellelt maksu ei tasunud.

7 Maksuhalduri hinnangul ei kuulunud Luksemburgi seaduse artikli 43 lõike 1 punkti i teises taandes sätestatud käibemaksuvabastus kohaldamisele, kuna laeva ei kasutatud kaubanduseesmärgil, vaid tegu oli hoopis jahiga käesoleva kohtuotsuse punktis 5 mainitud suurhertsogi määruse tähenduses, seega saatis ta 2001. aasta jooksul Bacinole 1998. ja 1999. majandusaasta eest maksuteated, milles on näidatud äriühingu poolt tasumisele kuuluvad käibemaksusummad.

8 Pärast seda, kui tema vaie jäi tulemusteta, vaidlustas Bacino sellise maksustamise Tribunal d'arrondissement de Luxembourgis (Luksemburgi ringkonnakohus), väites, et tehing kuulub Luksemburgi seaduse artikli 43 lõike 1 punkti i teise taande kohaldamisalasse.

9 Kui kaebus jäeti rahuldamata, esitas Bacino apellatsioonkaebuse Cour d'appel'ile, kes tema kaebuse rahuldab. See kohus leidis nimelt, et tegu on põhiteenusega, milleks on laeva rendile andmine koos meeskonnaga, ja kõrvalteenusega ehk veoteenusega. Kohus tõi esile, et Bacino omandis olevat laeva kasutati avamerel navigeerimiseks ja et reisijate vedu toimus tasu eest, mistõttu laeva rendile andmine oli äritehing, ning järeldas, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 sätestatud kaks tingimust olid täidetud.

10 Maksuhaldur esitas kassatsioonkaebuse Cour de cassation'ile, kes leidis, et põhikohtuasja vaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õigust, ning otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas laevaomaniku osutatud teenuseid, kes annab laeva koos meeskonnaga tasu eest füüsiliste isikute käsutusse, et need kliendid saaksid teha vabaajareise avamerel, võib [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 15 punkti 5 alusel maksust vabastada, kui neid teenuseid käsitatakse nii laeva rendile andmise teenusena kui ka veoteenusena?”

## **Eelotsuse küsimus**

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus on kohaldatav selliste teenuste osutamisele, mis seisnevad laeva andmises koos meeskonnaga tasu eest füüsiliste isikute käsutusse vabaajareiside tegemiseks avamerel.

12 Selles küsimuses olgu meenutatud, et riimuvalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikaga tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks säte on (vt 17. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 292/82: Merck, EKL 1983, lk 3781, punkt 12; 1. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-34/05: Schouten, EKL 2007, lk I-1687, punkt 25, ja 3. detsembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-433/08: Yaesu Europe, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

13 Selles osas tuleb märkida, et juba kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 sõnastuses endas, kus on viide artikli 15 lõike 4 punktile a, on osutatud avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil kasutatavate laevade rendile

andmisele. Selleks et rendile andmise teenuse võiks selle sätte alusel maksust vabastada, peab rentnik laeva kasutama majandustegevuse tarbeks.

14 Sellest jäeldub, et kui laev on antud rendile isikutele, kes kasutavad seda eranditult vaid vaba aja veetmise eesmärgil, mitte tulu saamise eesmärgil, väljaspool igasugust majandustegevust nagu põhikohtuasjas, siis ei vasta rendile andmise teenus käibemaksuvabastuse tingimustele, mis on sõnaselgelt sätestatud kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5.

15 Jääb veel täpsustada, et kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 on viitega artikli 15 lõike 4 punktile b maksust vabastatud ka merepäästeks või -abiks või rannalähedaseks püügiks kasutatavate laevade rendile andmine, välja arvatud viimaste proviant. Nende sätetega osutatud juhtumi asjaolud on siiski ilmselgelt teistsugused kui põhikohtuasjas arutusel olevad faktilised asjaolud.

16 Käesoleva kohtuotsuse punktides 13 ja 14 esitatud tõlgendust kinnitab ka kuuenda direktiivi artiklis 15 sätestatud maksuvabastuse aluste eesmärk, mis eksportimise ja samalaadsete tehingute ning rahvusvahelise veo korral järgib põhimõtet, et asjaomased kaubad ja teenused maksustatakse nende sihtkohas (vt 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-97/06: Navicon, EKL 2007, lk I-8755, punkt 29).

17 Neil tingimustel ei saa kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 5 sätestatud maksuvabastust kohaldada teenustele, millega laev antakse rendile isikutele, kes kavatsevad seda kasutada rangelt isiklikuks tarbeks nagu lõpptarbivad.

18 Lisaks on oluline toonitada, et seletuskirjas, mis on lisatud Euroopa Ühenduste Komisjoni ettepanekule võtta vastu nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mis on esitatud Euroopa Ühenduste Nõukogule 29. juunil 1973, oli sõnaselgelt märgitud, et lõbusõidulaevad jäävad direktiivi artikli 15 punktis 5 sätestatud maksuvabastuse alt välja ja et nendega seonduvad lõpptarbimiseks osutatavad teenused tuleb käibemaksuga maksustada. Seletuskiri kinnitab, et laevade rendile andmisel lõpptarbijatele, kes kasutavad neid vaba aja veetmiseks või lõbusõiduks, jäävad osutatavad teenused selle maksuvabastuse kohaldamisalast välja.

19 Peale selle nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et käibemaksuvabastusi tuleb tõlgendada täht-tähelt, kuna need kujutavad endast erandeid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane tasu eest osutab (vt eelkõige 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–C-183/04: Elmeka, EKL 2006, lk I-8167, punkt 15).

20 Ka ei saa käesoleva kohtuotsuse punktides 13 ja 14 esitatud tõlgendust küsitavaks muuta see, kuidas põhikohtuasjas arutusel olevaid teenuseid siseriikliku õiguse järgi liigitatakse, sest see ei mõjuta eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele antavat vastust. Euroopa Kohtu praktikast, täpsemalt just kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tõlgendamist käsitleva, eespool viidatud kohtuotsuse Navicon punktides 27 ja 28 ilmneb nimelt, et kindlaksmääratud tehingu käibemaksuga maksustamine või maksust vabastamine ei saa sõltuda tehingu liigitamisest siseriikliku õiguse järgi, kuna väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et kuigi liikmesriigid kehtestavad artikli 15 sissejuhatava lause alusel maksuvabastuse 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 kehtestatud maksuvabastuste sisu määratlemist.

21 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav selliste teenuste osutamisele, mis seisnevad laeva andmises koos meeskonnaga tasu eest füüsiliste isikute käsutusse vabaajareiside tegemiseks avamerel.

### **Kohtukulud**

22 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 (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, artikli 15 punkti 5 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav selliste teenuste osutamisele, mis seisnevad laeva andmises koos meeskonnaga tasu eest füüsiliste isikute käsutusse vabaajareiside tegemiseks avamerel.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.