JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

7 päivänä huhtikuuta 2005 [1]

1. Käsiteltävänä olevalla ennakkoratkaisupyynnöllä Bundesfinanzhof (Saksa) esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun käsitteen "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" tulkinnasta.

I Asiassa sovellettavat yhteisön oikeuden säännökset

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta".

3. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan käsite "maan alue" "vastaa Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 227 artiklassa (nykyinen EY 299 artikla)".

4. Direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että "tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä — — jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta — paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä".

5. Direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, joka on lisätty direktiivillä 91/680, sellaisena kuin se oli riita-asiassa kyseessä olevana vuonna voimassa muutettuna direktiivillä 92/111, säädetään, että tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä,

1 — Alkuperäinen kieli: portugali.

2 — EYVL L 145, s. 1. Tätä direktiiviä muutettiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi).

"jos tavara luovutetaan vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa yhteisön alueella suoritetun matkustajakuljetuksen osuuden aikana: matkustajakuljetuksen lähtöpaikkaa.

Meno-paluukuljetuksessa paluumatka katsotaan eri kuljetukseksi.

— — "

Tätä säännöstä sovellettaessa tarkoitetaan

— *yhteisön alueella suoritetun matkustajakuljetuksen osuudella* kuljetuksen osuutta, joka suoritetaan matkustajakuljetuksen lähtöpaikan ja saapumispaikan välillä pysähtymättä yhteisön ulkopuolelle,

— *matkustajakuljetuksen lähtöpaikalla* ensimmäistä yhteisön alueelle tarkoitettua, mahdollisesti yhteisön alueen ulkopuolella pysähtymisen jälkeistä matkustajien ottamista kulkuneuvoon,

— *matkustajakuljetuksen saapumispaikalla* viimeistä yhteisön alueelle tarkoitettua, mahdollisesti yhteisön alueen ulkopuolelle pysähtymistä edeltävää yhteisössä kulkuneuvoon otettujen matkustajien poistumista kulkuneuvosta.

II Tosiseikat, kansallinen lainsäädäntö ja ennakkoratkaisukysymys

6. A. Köhler (jäljempänä kantaja) piti vuonna 1994 myymälää risteilyaluksella. Tämän myymälätoiminnan yhteydessä kantaja suoritti tavaroiden luovutuksia, joiden verollisuudesta on nyt riitaa. Riita-asiassa kyseessä olevat risteilyt lähtivät Kielistä, Bremerhavenista ja Travemündestä, niiden aikana käytiin yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevissa satamissa, esimerkiksi Norjassa, Virossa, Venäjällä tai Marokossa, ja ne päättyivät Kieliin, Bremerhaveniin tai Genovaan. Matkat oli mahdollista varata ainoastaan siten, että niiden kohteena oli koko risteily; varattavaksi ei tarjottu risteilyn osia, jolloin olisi ollut mahdollista nousta alukseen ensi kertaa tai poistua alukselta lopullisesti kesken risteilyä.

7. Finanzamt katsoi, että kantajan myymälässä aluksella risteilyn aikana toteutettu myynti on Saksassa arvonlisäveronalaista vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzin (vuoden

1993 liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 3e §:n, jolla pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohta, nojalla. UStG:n 3e §:n 1 momentissa säädetään, että "jos tavara, jota ei ole tarkoitettu nautittavaksi paikan päällä, luovutetaan vesialuksessa — — yhteisön alueella suoritetun kuljetuksen aikana, luovutuspaikkana pidetään kyseisen kulkuneuvon lähtöpaikkaa yhteisön alueella".

8. UStG:n 3e §:n 2 momentissa säädetään sen sijaan seuraavaa:

"1 momentissa tarkoitettuna yhteisön alueella suoritettuna kuljetuksena pidetään kuljetusta tai kuljetuksen osuutta, joka suoritetaan kuljetuksen lähtöpaikan ja saapumispaikan välillä yhteisön alueella pysähtymättä yhteisön ulkopuolelle. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna lähtöpaikkana pidetään ensimmäistä yhteisön alueella sijaitsevaa paikkaa, jossa matkustajia voidaan ottaa kulkuneuvoon. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu saapumispaikka on viimeinen yhteisön alueella sijaitseva paikka, jossa matkustajat voivat poistua kulkuneuvosta. Meno- ja paluukuljetukset katsotaan eri kuljetuksiksi."

9. Kantaja väitti Finanzamtin päätöksestä nostamassaan kanteessa, että riidanalaiset myynnit eivät kuuluneet arvonlisäveron piiriin Saksassa yhteisön ulkopuolella tapahtuneiden pysähtymisten vuoksi; kantajan mukaan myyntiä ei näin ollut toteutettu UStG:n 3e §:n mukaisesti yhteisön alueella suoritetun kuljetuksen aikana.

10. Finanzgericht hylkäsi kanteen. Se katsoi, ettei se, että vesialus seisahtui yhteisön alueen ulkopuolelle lähtöpaikan ja saapumispaikan välillä, merkitse sitä, että tavaroiden luovutusten olisi katsottava tapahtuneen maan alueen ulkopuolella. UStG:n 3e §:n 2 momentissa tarkoitetuiksi "pysähtymisiksi" on katsottava ainoastaan sellaiset yhteisön alueen ulkopuolella toteutetut seisahdukset, joiden aikana matkustajat voivat poistua alukselta lopullisesti ja uudet matkustajat voivat nousta alukseen.

11. Kantaja valitti tästä tuomiosta Bundesfinanzhofiin, joka päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Onko sellaiset aluksen pysähtymiset kolmansien valtioiden satamissa, joiden yhteydessä matkustajat voivat poistua aluksesta vain lyhyeksi ajaksi, esimerkiksi tutustumiskäyntejä varten, mutta jolloin ei ole mahdollista aloittaa tai päättää matkaa, katsottava

direktiivin 77/388/ETY 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi 'pysähtymisiksi yhteisön ulkopuolelle'?"

III Arviointi

12. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun "pysähtymisen" määrittäminen on vaikeampaa kuin mitä kyseisen säännöksen pikaisen lukemisen perusteella voitaisiin olettaa. Käsitteellä "pysähtyminen" ei nimittäin ole yksiselitteistä merkitystä, joka ilmenisi tekstistä. Tulkitsijan mieleen tulee useantyyppisiä pysähtymisiä: teknisestä pysähtymisestä erityisesti kulkuneuvon huoltoa varten tai sitä varten, että matkustajat voivat ihastella maisemia, tai sellaisesta pysähtymisestä, jonka aikana matkustajat voivat poistua kulkuneuvosta tehdäkseen tutustumiskäynnin tai ostoksia pysähtymisvaltiossa ja palata tämän jälkeen kulkuneuvoon, pysähtymiseen, jonka aikana uudet matkustajat voivat nousta kulkuneuvoon ja toiset matkustajat voivat poistua siitä lopullisesti. Lähtökohtaisesti voidaan ajatella, kuten kantaja jossain määrin esittää kirjallisissa huomautuksissaan, että milloin lainsäätäjä ei ole erotellut tilanteita toisistaan, tulkitsijankaan ei pidä sitä tehdä. Olisi kuitenkin liian yksinkertaistettua tulkita kuudennen direktiivin 8 artiklassa tarkoitettua käsitettä pysähtyminen säännöksen sanamuotoa laajemmin yrittämättä ymmärtää, miksi sillä, pysähdyttiinkö kolmannessa valtiossa vai ei, on merkitystä sovellettaessa kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua erityistä järjestelmää.

A *Direktiivin 8 artikla jäsenvaltioiden verotustoimivallan jakamista koskevana konfliktisääntönä*

13. Jotta Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen voidaan vastata, on aluksi analysoitava kuudennen direktiivin 8 artiklaa, jossa käsite pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle esiintyy. Tämä artikla sisältää useita konfliktisääntöjä, joilla pyritään rajaamaan jäsenvaltioiden arvonlisäverosäännösten soveltamisalat järkevästi tavaroiden luovutusten osalta.[3] Kaikissa näissä säännöissä määritetään, millä jäsenvaltioista on yksinomainen toimivalta kantaa arvonlisäveroa tavaroiden luovutuksesta, kun tämä luovutus tapahtuu direktiivin 8 artiklassa tarkoitettujen merkityksellisten liityntäperusteiden mukaan kyseisen jäsenvaltion alueella. Tältä osin on tarkasteltava samanaikaisesti 8 artiklaa ja 9 artiklaa, jossa on esitetty palveluiden tarjoamiseen liittyvät konfliktisäännöt. Kuudennen direktiivin VI osasto, jonka otsikkona on "Verollisten liiketoimien paikka", muodostuu ainoastaan näistä artikloista,[4] ja edellä mainitussa seitsemännessä perustelukappaleessa viitataan näihin artikloihin erotuksetta.

14. Vaikka yhteisöjen tuomioistuimella ei ole vielä ollut mahdollisuutta todeta nimenomaisesti, että kuudennen direktiivin 8 artiklan

3 — Ks. kuudennen direktiivin seitsemäs perustelukappale.

4 — Ks. tältä osin julkisasiamies Sir Gordon Slynnin esittämä ratkaisuehdotus asiassa 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231, erityisesti s. 235).

tarkoituksena on välttää verotustoimivaltaa koskevia konflikteja jäsenvaltioiden välillä, tämä kanta on esitetty yksiselitteisesti 9 artiklan osalta. Asiassa 168/84, Berkholz, 4.7.1985 antamassaan tuomiossa (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta) yhteisöjen tuomioistuin totesi, että 9 artiklalla "pyritään jakamaan eri jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalat järkevästi siten, että palvelujen osalta verotuksellinen liityntä määritetään yhdenmukaisesti" ja näin ollen määritetään lopullisesti jäsenvaltio, jolla on yksinomainen toimivalta kantaa veroa palvelun tarjoamisesta. [5] Kyse on näin ollen säännöistä, jotka ovat välttämättömiä "toimivaltakonfliktien välttämiseksi". [6] Yhteisöjen tuomioistuin suosi myös 9 artiklan 1 kohdan tulkintakriteerinä liityntäperustetta, jolla vältetään verotustoimivaltaa koskevien konfliktien syntyminen jäsenvaltioiden välillä. [7]

15. Kuudennen direktiivin 9 ja 8 artiklan sisältämien verotustoimivallan jakamista koskevien sääntöjen samankaltaisuus on ilmeinen. Tämän vuoksi 8 artiklaa on mielestäni paikallaan tarkastella sen konflikteihin liittyvän päämäärän valossa, jonka mukaan pyrkimyksenä on välttää puuttumista muiden jäsenvaltioiden verotustoimivaltaan ja jota yhteisöjen tuomioistuin piti merkityksellisenä tulkittaessa 9 artiklaan sisältyviä, palvelujen tarjoamista koskevia sääntöjä.

16. Tämän vuoksi kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan sisältämä erityissääntö ja erityisesti se, missä merkityksessä käsitettä "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" on tässä säännössä käytetty, on ymmärrettävä tämän artiklan merkityksen ja tarkoituksen valossa.

B *Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan, ja erityisesti käsitteen "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle", syntyhistoria ja päämäärät*

17. Direktiiveillä 91/680 ja 92/111 lisätyn c alakohdan syntyhistorian tarkastelu ei heikennä, vaan päinvastoin vahvistaa, 8 artiklan yleistä merkitystä säännöksenä, joka sisältää useita sääntöjä, joiden tarkoituksena on välttää verotustoimivaltaa koskevat konfliktit jäsenvaltioiden välillä.

18. Verotuksellisten rajojen poistamisesta jäsenvaltioiden välillä annetulla direktiivillä 91/680 lisättiin c alakohta, jossa säädetään yksinkertaistetusta järjestelmästä, joka koskee arvonlisäveron kantamista tavaroiden

5 — Em. asia Berkholz, tuomion 14 kohta, ja asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003 (Kok. 2003, s. I-8785, 46 kohta). Ks. myös asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5881, 14 kohta); asia C-69/92, komissio v. Luxemburg, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5907, 15 kohta) ja asia C-73/92, komissio v. Espanja, tuomio 17.11.1993 (Kok. 1993, s. I-5997, 12 kohta).

6 — Asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691, 10 kohta); em. asia Berkholz, tuomion 14 kohta ja em. asia Trans Tirreno Express, tuomion 15 kohta.

7 — Em. asia Berkholz, tuomion 17 kohta; asia C-231/94, Faaborg Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 16 kohta) ja asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997 (Kok. 1997, s. I-1005, 19 kohta).

luovutuksista yhteisön sisäisten kuljetusten aikana sen periaatteen mukaisesti, jonka mukaan vero kannetaan lähtöjäsenvaltiossa. Tällä alakohdalla pyrittiin takaamaan veron kantamista koskevan sellaisen yksinkertaistetun järjestelmän käyttöönottaminen, jota sovelletaan yhteisöstä lähteviin ja yhteisöön päättyviin kuljetuksiin lähtöpaikkaa koskevan periaatteen mukaisesti. Tällainen ratkaisu oli luonnollisesti välttämätön siitä lähtien, kun jäsenvaltioiden väliltä poistettiin verotukselliset rajat, minkä vuoksi sellaisen b alakohdassa tarkoitetun ilmeisen epätoivottavan yleisen säännön soveltaminen, jonka mukaan vero kannetaan paikassa, jossa tavara sijaitsee sitä luovutettaessa, johti tavaroiden luovutusten ryhmittelyyn niiden eri jäsenvaltioiden mukaan, joissa kulkuneuvo liikkui.

19. Kyseisen direktiivillä 91/680 lisätyn c alakohdan sanamuotoa muutettiin direktiivillä 92/111 komission mukaan siksi, että c alakohdan sanamuoto aiheutti sekaannusta. [8] Tältä osin direktiivin 92/111 esitöistä ilmenee, että ilmaisu "pysähtymättä yhteisön ulkopuolelle" ei sisältynyt c alakohdan muutoksia koskevaan komission ehdotukseen. Neuvosto lisäsi sen esittämättä nimenomaisia perusteluja. Tällä muutoksella neuvosto tarkoitti myös sitä, että c alakohdassa tarkoitettua yksinkertaistettua järjestelmää, jonka mukaan vero kannetaan lähtövaltiossa, ei pitäisi soveltaa "yhteisön sisäisen matkustajakuljetuksen aikana", kuten komissio ehdottaa, vaan suppeammin *"yhteisön alueella* suoritetun matkustajakuljetuksen *osuuden* aikana". [9]

20. Nämä kaksi muutosta komission ehdotukseen osoittavat mielestäni pyrkimyksen taata se, ettei yksinkertaistetun menettelyn, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan yhteisön sisäisen kuljetuksen lähtövaltiossa, hyväksymisellä puututa kolmansien valtioiden verotustoimivaltaan niiden alueella. Tämä tarkoitus selittää käsitteen "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" sisällyttämisen kyseiseen alakohtaan, mikä on lisäksi kansainvälisen oikeuden mukaan perusteltua. [10]

21. Kansainvälisessä oikeudessa katsotaan nimittäin vakiintuneesti, että kullakin valtiolla on suvereniteettinsa ilmentymänä yhtäältä absoluuttinen yksinoikeus kantaa veroa alueellaan ja että toisaalta tämän valtion on suvereniteettinsa puitteissa hyväksyttävä

8 — Ks. direktiivin 77/388 muuttamisesta ja yksinkertaistamisesta annettavaa neuvoston direktiiviä koskevan, komission neuvostolle Brysselissä 4.11.1992 esittämän ehdotuksen KOM(92) 448 lopullinen (EYVL 1992, C 335, s. 10) neljäs perustelukappale.

9 — Korostus tässä.

10 — Vaikka direktiivin 92/111 kuudennessa perustelukappaleessa ei viitata nimenomaisesti tarpeeseen vaalia suhteita "kolmansiin alueisiin", kun yhteisön lainsäätäjä selkiinnyttää tiettyjen sellaisten liiketoimien verotuspaikan määrittämistä, jotka suoritetaan yhteisön alueella vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa yhteisön alueella suoritetun matkustajakuljetuksen aikana, direktiivin toinen, kolmas ja neljäs perustelukappale osoittavat selvästi, kuinka tässä direktiivissä 92/111/ETY otettiin huomioon suhteet "kolmansiin alueisiin" muotoiltaessa sen säännöksiä, joilla poistetaan verotukselliset rajat yhteisössä.

mahdolliset poikkeukset tästä periaatteesta ja erityisesti se, että sen alueella sovellettaisiin ulkomaisia verolakeja sen omien lakien sijasta. [11] Tämä periaate on lisäksi nähtävissä ulkomaisiin satamiin pysähtyvien kauppalaivojen kohdalla. Siltä osin kuin nämä ovat satamavaltion aluevesillä, [12] niihin sovelletaan tämän valtion verolakeja täysimääräisesti. [13] Tätä vaikutusta ei poista se, että tämä valtio voi jättää tosiasiallisesti käyttämättä verotustoimivaltaansa aluksessa joko siksi, että se katsoo kyseessä olevan pelkkä aluksen "sisäiseen talouteen" liittyvä asia, [14] tai pelkästään siksi, että se ei halua ryhtyä toimenpiteisiin, jotka karkottaisivat ulkomaiset alukset sen satamista. [15]

22. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi pyrkimys välttää sitä, että kuudennen direktiiviin soveltaminen johtaisi siihen, että valtioiden suvereniteettiin verotuksen alalla puututtaisiin. Asiassa Trans Tirreno Express 23.1.1986 antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tunnusti nimenomaisesti jäsenvaltion oikeuden "soveltaa arvonlisäverolainsäädäntöään sen alueella sijaitsevien kahden paikan väliseen kuljetukseen, vaikka osa reitistä kulkee sen alueen ulkopuolella, *kun muiden valtioiden toimivaltaan ei puututa*". [16] Asiassa

11 — Ks. Gest, G. ja Tixier, G., *Droit Fiscal international*, 2. painos, PUF, Paris, 1990, s. 17, jossa mainitaan "pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée". Vastaavasti Qureshi, A. H., "The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law", *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, London, 1994, s. 29 ja 31, ja Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, s. 3. Ks. myös Rutsel Silvestre, M., *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, s. 7, 15–16 ja 23, ja erityisesti s. 37, jossa valtion verotustoimivallan katsotaan johtuvan sen suvereniteetista, joka määrittää myös tämän toimivallan rajat. Kirjoittaja viittaa nimenomaisesti valtion "alueelliseen suvereniteettiin" ja tukeutuu tuomari Mooren asiassa S. S. Lotus (kansainvälisen tuomioistuimen asiassa Ranska v. Turkki 7.9.1927 antama tuomio, Sarja A, nro 10, s. 69) esittämään seuraavaan toteamukseen: "the principle of absolute and exclusive jurisdiction within the national territory applies to foreigners as well as to citizens or inhabitants of the country, and the foreigner can claim no exemption from the exercise of such jurisdiction, except so far as he may be able to show either: 1) that he is, by reason of some special immunity, not subject to the operation of the local law, or 2) that the local law is not in conformity with international law".

12 — Ks. Churchill, R. R. ja Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3. painos, 1999, s. 61, jossa todetaan seuraavaa: "the coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters — -- By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board" (idem, s. 65). Satamista valtion *sisävesinä*, joita ei pidä sekoittaa valtion *aluevesiin* ks. O'Connell, D. P., *The International Law of the Sea*, I laitos, Clarendon Press, Oxford, 1982, s. 385. Viime aikoina satamavaltion toimivalta on laajentunut ("creeping jurisdiction"), kuten todetaan artikkelissa Vignes, D., "La juridiction de l'État du port et le navire en droit international", *Le navire en Droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paris, 1993, s. 127–150, erityisesti s. 127.

13 — Aiheesta lisää Gidel, G., *Le Droit international public de la mer — Le temps de paix, Tome II, les eaux intérieures*, Topos Verlag ja Librairie Edouard Duchemin, Liechtenstein/Paris, 1981, s. 79 ja sitä seuraavat sivut, ja erityisesti sen osalta, että vesialukseen sovelletaan satamavaltion verolakeja täysimääräisesti, s. 119–125.

14 — Ks. em. teos Churchill, R. R. ja Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, s. 68, jonka mukaan aluksen sisäisten asioiden osalta satamavaltio voi "as a matter of strict law" jollain tavoin harjoittaa toimivaltaansa yksinkertaisesti sen perusteella, että alukset ovat saapuneet sen sisävesille vapaaehtoisesti.

15 — On tunnettua, että satamat kilpailevat erityisesti risteilyalusten pysähdyspaikoista. Ks. oikeudesta evätä pääsy satamaan Combacau, J. ja Sur, S., *Droit international public*, 5. painos, Montchrestien, Paris, 2001, s. 461.

16 — Tuomion 21 kohta ja sittemmin em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta (korostus tässä). Yhteisöjen tuomioistuin viittaa asiassa Trans Tirreno Express erotuksetta "kolmansiin valtioihin", loogisesti mukaan lukien kolmannet valtiot eivätkä pelkästään muut jäsenvaltiot. Vaikka tässä asiassa on pyrkimys turvata muiden jäsenvaltioiden verotustoimivalta, tämä sama pyrkimys kunnioittaa alueperiaatetta koskee loogisesti myös kolmansia valtioita. Kuten Kreikan hallitus totesi suullisessa käsittelyssä, tämä johtuu tarpeesta kunnioittaa kuudennen direktiivin 2 artiklassa ja 3 artiklan 2 kohdassa määritetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alueellista soveltamisalaa. Ks. myös em. teos Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, s. 3–4.

Trans Tirreno Express asetetaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen rajaksi se, ettei sillä "puututa muiden valtioiden verotustoimivallan alaan". [17] Vaikka valtion katsotaan voivan laajentaa verolainsäädäntönsä soveltamisalaa kansainvälisillä vesillä, sama ei päde, kun "kuljetaan toisen valtion määräysvaltaan kuuluvalla alueella". [18] Jäsenvaltion verotuksellinen toimivalta soveltaa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää loppuu näin ollen alueperiaatteen mukaisesti siinä, missä alkaa kolmansien valtioiden toimivalta kantaa veroa niiden alueilla suoritetuista tavaroiden luovutuksista.

C *Yhteisön ulkopuolelle pysähtymisen vaikutukset veron kantamiseen aluksella suoritetuista tavaroiden luovutuksista*

23. Jotta Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen voitaisiin vastata, on otettava huomioon yhteisön ulkopuolelle pysähtymisen vaikutukset veron kantamiseen aluksella suoritetuista tavaroiden luovutuksista.

24. Kuten edellä totesin, 8 artiklalla otetaan käyttöön yksinkertaistettu järjestelmä veron kantamiseksi yhteisön alueella suoritetun matkustajakuljetuksen osuuden aikana aluksella suoritetuista tavaroiden luovutuksista. Näihin tavaroiden luovutuksiin sovelletaan näin ollen yhtä ainoaa arvonlisäverojärjestelmää: sen valtion järjestelmää, josta tämä yhteisön sisäinen kuljetus lähtee. Näin vältetään palaaminen tämän artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun tiukkaan yleiseen aluesääntöön, joka johtaisi matkan aikana niin monen kansallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen kuin on sellaisia jäsenvaltioita, joiden alueella reitti kulkee. [19]

25. Sillä seikalla, että pysähtymisiä yhteisön ulkopuolelle toteutetaan, voidaan jo esitetyistä syistä varmasti perustella sitä, että kolmansien valtioiden verotustoimivallan piiriin kuuluvilla alueilla tapahtuvien pysähtymisten aikana yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen siellä suoritettuihin tavaroiden luovutuksiin keskeytyy. Tällä seikalla ei voida perustella sitä, että yksinkertaistettua järjestelmää jätetään soveltamatta matkan kaikkiin muihin osuuksiin, jotka tapahtuvat joko varsinaisesti yhteisön alueella tai kansainvälisillä vesillä taikka kun kulkuneuvo ainoastaan liikkuu kolmansien valtioiden alueella ilman, että muut valtiot käyttäisivät tosiasiallisesti verotustoimivaltaansa.

17 — Em. asia Trans Tirreno Express, tuomion 21 kohta.

18 — Em. asia Trans Tirreno Express, tuomion 18 kohta.

19 — Kanta, jonka mukaan tämä b alakohdassa tarkoitettu sääntö muodostaa "the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods" on esitetty nimenomaisesti oikeuskirjallisuudessa (Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, I laitos, IBFD Publications, 2005, s. 557, erityisesti s. 559–560). Tämä pätee ilmiselvästi tilanteessa, jossa kyseistä tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, mihin viitataan 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa.

26. Tämän vuoksi se, että yksi ainoa yhteisön sisäinen matka (koska se yhdistää tosiasiallisesti toisiinsa yhteisön alueella matkan päässä toisistaan sijaitsevat kaksi paikkaa, joissa matkustajien on tarkoitus nousta alukseen ja poistua sieltä) jaettaisiin yhteisön sisäisiin eri osuuksiin — seurauksena pysähtymisestä yhteisön ulkopuolelle johtuvasta yksinkertaistetun järjestelmän keskeytymisestä — on selvästi c alakohdan taustalla olevan yksinkertaistamistarkoituksen vastaista. Tarkoituksella välttää puuttuminen kolmansien valtioiden verotustoimivaltaan niiden satamissa ei voida perustella sitä, että tämän yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen uhrataan suuremmalta osin kuin on tarpeen kyseisen tarkoituksen turvaamiseksi.

27. Näin ollen 8 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaista yksinkertaistettua järjestelmää sovelletaan yhteisön sisäiseen koko matkaan eli matkaan sellaisen yhteisössä sijaitsevan paikan, jossa matkustajat nousevat kulkuneuvoon ensimmäistä kertaa, ja sellaisen yhteisössä sijaitsevan paikan välillä, johon nämä matkustajat voivat päättää matkansa. Se, että näiden paikkojen välillä pysähdytään yhteisön ulkopuolelle, ei voi keskeyttää tämän yksinkertaistetun järjestelmän soveltamista kunkin pysähtymisen aikana. [20]

28. Ei ole perusteltua, vaan pikemminkin päinvastoin, että matkaan sovellettaisiin useita eri arvonlisäverojärjestelmiä aina, kun matka jatkuu yhteisön sisällä. Tämä seuraisi mahdollisesta palaamisesta 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaiseen aluejärjestelmään tai c alakohdan järjestelmän soveltamisesta monta eri kertaa peräkkäin. [21]

29. Tässä esitetty 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinta, jonka mukaan pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle merkitsee ainoastaan perustetta sille, että tässä artiklassa perustetun yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen keskeytetään pysähtymisen ajaksi, ei ole esteenä sille, että yhteisön sisäinen matka on osa pidempää matkaa, joka mahdollisesti alkaa ja/tai päättyy yhteisön ulkopuolella. Nimenomaan tätä tarkoitetaan sen osan lopussa, jossa määritellään matkustajakuljetuksen lähtö- ja saapumispaikka, tehdyllä viittauksella mahdolli-

20 — Näin ollen silloin, kun kulkuneuvo on pysähtynyt kolmannen valtion satamaan, aluksella suoritettuihin tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta sen ensimmäisen jäsenvaltion arvonlisäverojärjestelmää, josta yhteisön sisäinen matka alkoi. Kyseinen kulkuneuvo on tällöin täysin kolmannen valtion verotustoimivallan alainen, ja tämän vuoksi aluksella pysähtymisen aikana suoritetut tavaroiden luovutukset tapahtuvat ilmiselvästi kuudennen direktiivin alueellisen soveltamisalan ulkopuolella.

21 — En voi yhtyä tähän 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkintaan, jota kannatetaan em. teoksessa Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, s. 560, alav. 552 sekä siinä esitetty esimerkki.

seen "pysähtymiseen yhteisön ulkopuolella". [22] Näihin yhteisön ulkopuolella toteutettuihin matkan osuuksiin ei luonnollisestikaan sovelleta c alakohdassa tarkoitettua yksinkertaistettua järjestelmää.

30. Samoin jos matkan lähtöpaikka on esimerkiksi Saksassa eikä matkustajille ole varattu mahdollisuutta poistua aluksesta yhteisön alueella, matka ei ole yhteisön sisäinen, ja tällöin tavaroiden luovutuksiin aluksella sovelletaan b alakohdassa tarkoitettua aluejärjestelmää. Tällöin arvonlisävero kannetaan Saksassa sellaisten tavaroiden luovutuksista, jotka ovat luovutushetkellä Saksan alueella.

D *Käsitteen "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" tulkintaehdotus*

31. Kyseisen c alakohdan sanamuodon tai sen päämäärän perusteella, jonka vuoksi käsite "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" näyttää lisätyn c alakohtaan, ei voida päätellä täsmällisesti, miten tätä käsitettä on oikein tulkittava.

32. Kyseisen tulkinta-aineiston perusteella on mahdollista ainoastaan yhtäältä hylätä tietyt tämän käsitteen tulkinnat, jotka ovat ilmeisessä ristiriidassa tavoiteltujen päämäärien kanssa, ja toisaalta tuoda esiin mahdolliset yhtä perustellut käsitteen tulkinnat.

33. Finanzamtin ehdottamassa ja Saksan hallituksen tukemassa tulkinnassa on mielestäni kyse nimenomaan tulkinnasta, joka on ristiriidassa kyseisen säännöksen tavoitteiden kanssa. Tällainen tulkinta johtaisi tosiasiassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen sellaisiin tavaroiden luovutuksiin, jotka toteutetaan, kun alus on kolmannen valtion alueella ja kun matkustajat voivat poistua aluksesta tehdäkseen ostoksia. Mielestäni pysähtymisen käsitteen tulkinta, joka johtaa tähän tulokseen, ei ole lainkaan suositeltava, kun otetaan huomioon tavoiteltu päämäärä välttää puuttumista kolmansien valtioiden verotustoimivaltaan alueellaan. [23]

34. Käsitteen niiden mahdollisten tulkintojen osalta, jotka mielestäni vaikuttavat säännöksen päämäärän mukaisilta, yhteisöjen tuomioistuimen on tehtävä valinta useista

22 — Tältä osin on kiinnitettävä huomiota siihen, että esimerkiksi Saksassa UStG:n 3e §:n 2 momentin sisältämään täytäntöönpanosäännökseen ei sisälly näitä kuudennen direktiivin määritelmien mukaisia loppuhuomautuksia, jotka koskevat "matkustajakuljetuksen lähtöpaikkaa" ja "matkustajakuljetuksen saapumispaikkaa".

23 — Lisäisin vielä, kuten komissio esitti suullisessa käsittelyssä, että säännöksen sanamuodon mukaisesta näkökulmasta tarkasteltuna, vaikka lainsäätäjä mainitsi c alakohdassa useaan otteeseen nimenomaisesti uusien matkustajien nousun alukseen ja heidän lopullisen poistumisensa aluksesta määrittääkseen kuljetuksen lähtö- ja saapumispaikan, se ei maininnut niitä pysähtymisen käsitteen osalta.

yhtä perustelluista vaihtoehdoista, jotka poikkeavat toisistaan lähinnä sen osalta, kuinka tiukasti ne takaavat lainsäätäjän molemmat tavoitteet eli sovellettavan verotusjärjestelmän yksinkertaistamisen ja sen välttämisen, että kolmansien valtioiden verotustoimivaltaan yhteisön ulkopuolella puututtaisiin.

35. Näistä teleologisesti perustelluista tulkinnoista sen, ettei pysähtymispaikkana olevan kolmannen valtion verotustoimivaltaan puututa, takaa tiukimmin tulkinta, jonka mukaan pysähtyminen tarkoittaa yksinkertaisesti mitä hyvänsä seisahtumista kyseessä olevalle kulkuneuvolle soveltuvaan paikkaan (satama, lentoasema, pysäkki).[24] Riippumatta siitä, voivatko matkustajat esimerkiksi poistua aluksesta kolmannen valtion satamaan toteutettavan pysähtymisen aikana, aluksella tämän pysähtymisen aikana suoritetut tavaroiden luovutukset eivät näin ollen kuulu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaan, koska tämä alus on täysin satamavaltion verotustoimivallan alainen. Kyseinen tulkinta kuitenkin, noudattaessaan näin tiukasti tavoitetta välttää puuttumista kolmansien valtioiden alueelliseen toimivaltaan, voi mahdollistaa säännösten kiertämisen. Tämä pätee siltä osin kuin se oikeuttaa c alakohdassa tarkoitetun järjestelmän soveltamisen keskeyttämisen aluksella pysähtymisen aikana suoritettujen tavaroiden luovutusten osalta pelkästään sen seurauksena, että kulkuneuvo päätetään seisauttaa kolmannen valtion alueella yhteisön sisäisen matkan aikana.

36. Toinen pysähtymisen käsitteen teleologisesti perustelluista tulkinnoista on komission ja Kreikan hallituksen sekä kantajan lähes samasanainen tulkintaehdotus. Sen mukaan jotta kyse olisi 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta pysähtymisestä, on tarpeen, että matkustajalla on mahdollisuus poistua kyseessä olevasta kulkuneuvosta, vaikka vain lyhyeksi ajaksi, ja tehdä ostoksia siinä kolmannessa valtiossa, jossa pysähdytään. Ainoastaan näissä olosuhteissa yhteisön arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen aluksella suoritettuihin tavaroiden luovutuksiin voi aiheuttaa puuttumisen kolmannen valtion verotustoimivaltaan, mitä on vältettävä. Tämän ehdotuksen mukaan kyse on tosiasiallisesta toimivaltakonfliktista — jota lainsäätäjän pysähtymisen käsitettä c alakohtaan lisätessään tavoittelemien päämäärien valossa on vältettävä — ainoastaan, kun matkustajat voivat valita, hankkivatko he tavaroita kulkuneuvosta vai sen ulkopuolelta. Toisin sanoen vältettävä toimivaltakonflikti on käsillä ainoastaan, kun sataman kaltaisessa paikassa, joka on oikeudellisesti satamavaltion verotustoimivallan alainen, satamaan kiinnittyneillä aluksilla sijaitsevat liikkeet, vaikka ne ovat tosiasiallisesti samoilla markkinoilla kuin aluksen ulkopuoliset liik-

24 — Tätä näkemystä tukee lisäksi jossain määrin säännöksen englanninkielinen versio, jossa mainitaan yksinkertaisesti "stop" yhteisön ulkopuolelle.

keet, kuuluvat yhteisön oikeuden nojalla eri välillisen verotusjärjestelmän piiriin kuin viimeksi mainitut myös kyseisessä valtiossa sijaitsevat liikkeet.

37. Viimeksi mainittu tulkinta ei tarkkaan ottaen ole sen periaatteen mukainen, jonka mukaan kulkuneuvo on kokonaan sen valtion verotustoimivallan alainen, jonka alueella se sijaitsee, eikä sillä vältetä mahdollisia verotustoimivaltakonflikteja kolmansien valtioiden kanssa. Pidän kuitenkin kyseistä tulkintaa suositeltavana, kun otetaan huomioon se, että konflikti, joka aiheutuu siitä, että aluksella suoritetut tavaroiden luovutukset ovat tilanteissa, joissa ei ole mahdollista poistua aluksesta ostosten tekemistä varten, mahdollisesti eri verotusjärjestelmän alaisia kuin sen, jota sovelletaan kolmannen valtion alueella, on pelkästään hypoteettinen.

IV Ratkaisuehdotus

38. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Sellaiset laivan pysähtymiset kolmansien valtioiden satamissa, joiden yhteydessä laivan matkustajat voivat poistua laivasta vain lyhyeksi ajaksi, esimerkiksi tutustumiskäyntejä varten, mutta jolloin ei ole mahdollista aloittaa tai päättää matkaa, on katsottava jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY ja direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi "pysähtymisiksi yhteisön ulkopuolelle", kun matkustajat voivat tehdä ostoksia kolmannen valtion alueella, jolloin kyseisessä alakohdassa tarkoitetun järjestelmän soveltaminen keskeytyy pysähtymisen ajaksi.