YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2005 *

Asiassa C-58/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 23.10.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.2.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Antje Köhler

vastaan

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit N. Colneric, K. Schiemann (esittelevä tuomari), E. Juhász ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.2.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Köhler, edustajinaan solicitor G. Sinfield, Steuerberater H.-W. Schneiders ja Rechtsanwalt C. Küppers,

— Saksan hallitus, asiamiehinään C.-D. Quassowski, M. Lumma ja W.-D. Plessing,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään V. Kyriazopoulos, S. Chala ja I. Bakopoulos,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.4.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 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), 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun käsitteen "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Köhler ja Finanzamt (veroviranomainen) ja jossa on kyse asianomaisen henkilön risteilyaluksella olevassa myymälässään suorittamien myyntien verollisuudesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

— —

b) jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta: paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä,

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

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.

— — "

Kansallinen lainsäädäntö

4 Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan liikevaihtoveron alaisia ovat yrittäjän maan sisällä yritystoimintansa yhteydessä suorittamat luovutukset ja muut vastikkeelliset suoritukset.

5 UStG:n 3 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tavaran luovutuksen on katsottava tapahtuvan siinä paikassa, jossa tavara on sitä koskevan määräysvallan siirtymishetkellä."

6 UStG:n 3e §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos tavara, jota ei ole tarkoitettu nautittavaksi paikan päällä, luovutetaan vesialuksessa, ilma-aluksessa tai junassa yhteisön alueella suoritetun kuljetuksen aikana, luovutuspaikkana pidetään kyseisen kulkuneuvon lähtöpaikkaa yhteisön alueella."

7 UStG:n 3e §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tämän pykälän 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."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Tilikauden 1994 aikana Köhler piti myymälää risteilyaluksella, joka teki Kielistä, Bremerhavenista ja Travemündesta (Saksan kaupunkeja) yhteisön alueen ulkopuolella sijaitseviin satamiin (Norja, Viro, Venäjä ja Marokko) risteilyjä, jotka päättyivät Kieliin, Bremerhaveniin tai Genovaan (Italia). Kyseisiä matkoja oli mahdollista varata ainoastaan siten, että niiden kohteena oli koko risteily ilman mahdollisuutta nousta alukseen ensi kertaa tai nousta aluksesta maihin lopullisesti kesken risteilyn. Kuitenkin lyhytaikainen maihinnousu muutaman tunnin tai yhden päivän pituisten pysähtymisten osalta turistien tutustumiskäyntien toteuttamiseksi oli mahdollista.

9 Finanzamt päätti käsitellä Köhlerin myymälässä suoritettuja myyntejä verollisina liiketoimina sillä perusteella, että risteilyjen lähtö- ja saapumispaikka sijaitsivat yhteisön alueella. Köhler nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Finanzgerichtissä ja väitti, että yhteisön ulkopuolelle tehtyjen pysähtymisten perusteella kyseisiä myyntejä ei ole pidettävä Saksassa verollisina.

10 Finanzgericht hylkäsi kanteen. Sen mukaan se seikka, että matkustajien kuljetus keskeytettiin lähtöpaikan ja saapumispaikan välillä yhteisön ulkopuolelle tapahtuvien seisahdusten vuoksi, ei tarkoita sitä, että liiketoimet olisi suoritettu maan alueen ulkopuolella. Lisäksi ainoastaan seisahduksia, joiden tarkoituksena on ottaa alukselle uusia matkustajia tai laskea heitä aluksesta lopullisesti maihin, on pidettävä UStG:n 3 §:ssä tarkoitettuina "pysähtymisinä".

11 Köhler teki revisiovalituksen Bundesfinanzhofiin ja kiisti edellä mainitun tulkinnan.

12 Koska Bundesfinanzhof katsoi, että käsitteen "pysähtyminen yhteisön ulkopuolelle" tulkinta on pääasian ratkaisun kannalta ratkaiseva, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"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 [kuudennen direktiivin] 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi 'pysähtymisiksi yhteisön ulkopuolelle'?"

Ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

13 Saksan hallitus esittää, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi. Sen mukaan käsitettä "pysähtyminen" ei voida tulkita kirjaimellisesti ja suppeasti niin kuin se koskisi yksittäistä matkustajaa, joka seisahtuu lyhyesti johonkin ennen matkansa jatkamista.

14 "Pysähtyminen" tarkoittaa matkustajille annettua mahdollisuutta nousta kulkuvälineeseen matkan aloittamista varten tai nousta siitä matkan päättämiseksi. Saksan hallituksen mukaan "pysähtymisen" luokitteleminen pysähdykseksi, jonka aikana matkustajat voivat lähteä kulkuvälineestä ainoastaan lyhyeksi ajaksi, on vastoin kyseisen säännöksen sisältöä ja tarkoitusta. Mikäli kantajan ehdottama käsitteen "pysähtyminen" määritelmä hyväksyttäisiin, kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa määrätyn liityntäsäännöksen ja näin ollen kyseisen säännöksen verotuksellista tavoitetta (yhteisön alueella tapahtuvien yhteisön sisäisten kuljetusten aikana aluksessa tehtyjen luovutusten verottaminen) voitaisiin helposti kiertää. Saksan hallituksen mukaan olisi riittävää valita kulkuväline ja matka tavalla, joka mahdollistaa kolmansissa maissa tehtävät sellaiset pysähdykset, joiden aikana matkustajat voivat lyhyesti poistua kuljetusvälineestä ilman, että heillä kuitenkaan on mahdollisuutta lopullisesti päättää matkaansa.

15 Kantaja, Euroopan yhteisöjen komissio ja Kreikan hallitus katsovat, että ennakkoratkaisukysymykseen on syytä vastata myöntävästi.

16 Kantaja väittää, että pysähtyminen ei tarkoita välttämättä nousua kulkuvälineeseen tai nousua pois kulkuvälineestä. Mikäli tämä olisi ollut yhteisön lainsäätäjän tarkoitus, se olisi nimenomaisesti käyttänyt ilmaisuja "alukseen nousu" tai "aluksesta nousu", kuten se teki "lähtöpaikan" ja "saapumispaikan" määrittämiseksi. Käsitettä "pysähtyminen" on tulkittava pysähdystä tarkoittavassa merkityksessä, matkan keskeytyksenä tai seisahduksena.

17 Komissio väittää, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa esitettyä sääntöä ei voida soveltaa, jos se johtaa ristiriitaan kolmannen maan lain kanssa. Komissio katsoo, että yhteisön ulkopuolelle tapahtuvien lyhyiden pysähtymisten vaikutuksesta keskeytyy kuljetus yhteisön sisäisenä kuljetuksena. Joka kerta, kun matkustajilla on mahdollisuus suorittaa kolmannessa maassa tavallisesti verotettavia ostoksia, matkustajakuljetuksen lähtöpaikkana olevan jäsenvaltion toimivallan on siten lakattava, jotta ei aiheudu ristiriitaa kolmannen maan verolainsäädännön alueellisen soveltamisen kanssa.

18 Kreikan hallituksen mukaan laivan tehdessä välipysähdyksen kolmannessa maassa tai sellaisella alueella, joka ei verotuksellisesti kuulu yhteisöön, laiva menee kolmanteen maahan ja palaa sieltä. Näin ollen tavaroiden, jotka myydään kyseisellä laivalla olevissa liikkeissä, on hyödyttävä verovapaudesta, jota sovelletaan kolmansien maiden matkustajiin. Tällainen ratkaisu edellyttää, että matkustajilla on mahdollisuus pysähtymisen aikana nousta aluksesta maihin kolmanteen maahan ja ostaa sieltä verovapaita tavaroita sillä perusteella, että he vievät ne kyseisestä maasta siellä tapahtuvan oleskelun kestosta riippumatta ja ilman velvollisuutta päättää matkaansa.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

19 Koska kuudennesta direktiivistä puuttuu käsitteen "pysähtyminen" täsmällinen määritelmä, sen tulkintaa on syytä etsiä kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan rakenteellisesta ja tavoitteellisesta asiayhteydestä.

20 Kyseinen artikla kuuluu niihin kuudennen direktiivin säännöksiin, jotka koskevat verollisten liiketoimien toteuttamispaikan määrittämistä, ja sen 1 kohdan b alakohdassa vahvistetaan tavaroiden luovutuksen osalta yleinen sääntö, jonka mukaan, jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.

21 Saman artiklan 1 kohdan c alakohtaan sisältyy poikkeus tästä alueellisesta periaatteesta. Siinä säädetään, että tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä matkustajakuljetuksen lähtöpaikkaa, jos tavara luovutetaan vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa yhteisön alueella suoritetun matkustajakuljetuksen osuuden aikana.

22 Siten kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa pyritään yhtenäisellä tavalla määrittämään laivassa, lentokoneessa tai junassa toteutettujen tavaroiden luovutuksen verotuksellinen liityntäpaikka sellaisen matkan yhteydessä, joka alkaa ja päättyy yhteisön alueella, ja rajoitetaan verotus sellaisen matkustajakuljetuksen osuuden aikana, joka suoritetaan yhteisön alueella, kuljetusvälineen lähtöpaikkaan. Tästä seuraa sellainen yksinkertaistettu verotusjärjestelmä, jolla vältetään yhteisön sisällä tapahtuvan matkan aikana jokaisen jäsenvaltion, jonka läpi kuljetaan, kansallisten arvonlisäverojärjestelmien peräkkäinen soveltaminen ja siten verotusta koskevat toimivaltaristiriidat jäsenvaltioiden välillä.

23 Lisäksi on todettava, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että kuljetuksen osuutta, joka suoritetaan matkustajakuljetuksen lähtöpaikan ja saapumispaikan välillä pysähtymättä yhteisön ulkopuolelle, pidetään "yhteisön alueella suoritetun matkustajakuljetuksen osuutena".

24 Koska "yhteisön alueella suoritettu matkustajakuljetuksen" osuus jää näin ollen kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle siinä tapauksessa, että kyse on pysähtymisestä yhteisön ulkopuolelle, kyseisellä säännöksellä pyritään siten myös välttämään riskiä sellaisista toimivaltaristiriidoista kolmansien maiden verojärjestelmien kanssa, jotka ilmaantuvat yllättäen luovutettaessa tavaroita sinä aikana, jolloin yhteisön sisällä tapahtuva matka keskeytyy yhteisön ulkopuolelle pysähtymisen johdosta.

25 Tältä osin on syytä muistuttaa, että aluksella tapahtuvien palveluiden suoritusten verottamisen osalta yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, ettei kuudes direktiivi estä sitä, että jäsenvaltiot laajentavat niiden verolainsäädännön soveltamisalaa yli niiden alueellisten rajojen niin kauan kuin ne eivät loukkaa toisten valtioiden toimivaltaa (asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986, Kok. 1986, s. 231 ja asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990, Kok. 1990, s. I-691, 18 kohta). Tällaiset päätelmät pätevät myös tavaroiden luovutusta koskevaan verotukseen.

26 Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan rakenteen ja tarkoituksen valossa on siten todettava, että kaikki tavaroiden luovutukset, jotka on suoritettu laivassa yhteisön ulkopuolella tapahtuvan pysähdyksen aikana, on katsottava tapahtuneen kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolella, koska tavaroiden luovutuksen verotuksellinen kohtelu kuuluu tässä tapauksessa pysähtymispaikkana olevan valtion verotukselliseen toimivaltaan.

27 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetty, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että sellaiset aluksen pysähtymiset kolmansien valtioiden satamissa, joiden yhteydessä matkustajat voivat poistua aluksesta vaikka vain lyhyeksi ajaksi, on katsottava kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi "pysähtymisiksi yhteisön ulkopuolelle".

Oikeudenkäyntikulut

28 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Sellaiset aluksen pysähtymiset kolmansien valtioiden satamissa, joiden yhteydessä matkustajat voivat poistua aluksesta vaikka vain lyhyeksi ajaksi, 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 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".

Allekirjoitukset