EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. september 2005 *

Kohtuasjas C-58/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 23. oktoobri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. veebruaril 2004, menetluses

Antje Köhler

versus

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud N. Colneric, K. Schiemann (ettekandja), E. Juhász ja E. Levits,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. veebruari 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— A. Köhler, esindajad: *solicitor* G. Sinfield, *Steuerberater* H.-W. Schneiders ja *Rechtsanwalt* C. Küppers,

— Saksamaa valitsus, esindajad: C.-D. Quassowski, M. Lumma ja W.-D. Plessing,

— Kreeka valitsus, esindajad: V. Kyriazopoulos, S. Chala ja I. Bakopoulos,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Gross,

olles 7. aprilli 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), versioonis, mis tuleneb nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiivist 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes mõiste „ühendusest väljaspool toimunud peatumine" tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus esitati A. Köhleri ja Finanzamti (maksuamet) vahelises vaidluses, mis puudutab A. Köhleri poolt reisilaeva pardal tema kaupluses teostatud müügi maksustamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 8 sätestab:

„1. Kaubatarne koht on:

[...]

b) kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta: kauba asukoht tarnimise ajal;

c) laevadel, õhusõidukites või rongides sellise [reisijate]veo [osa] ajal tarnitava kauba puhul, mille lähte- ja sihtkoht asuvad ühenduse territooriumil: reisijateveo lähtepunktis.

Selle sätte kohaldamisel:

— on „ühenduses toimuva reisijateveo osa" sellise veo osa, mis [ühendusest väljaspool] peatumata kulgeb reisijateveo lähtekohast sihtkohta,

— on „reisijateveo lähtekoht" esimene ühenduses asuv paik, kus on kavas reisijate pealeminek, kui see on vajalik pärast ühendusest väljaspool toimunud [peatumist],

— on „reisijateveo sihtkoht" viimane ühenduses asuv paik, kus on kavas ühenduses peale läinud reisijate mahaminek, kui see on vajalik enne ühendusest väljaspool toimuvat [peatumist]. [Täpsustatud tõlge.]

[...]"

Siseriiklikud õigusnormid

4 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; edaspidi „UStG") § 1 lõike 1 punkti 1 esimese lause kohaselt kuuluvad käibemaksuga maksustamisele ettevõtja majandustegevuse raames sooritatud riigisisesed tasulised tehingud.

5 UStG § 3 lõige 3 sätestab:

„Kaubatarne koht on kauba asukoht käsutusõiguse üleandmise ajal."

6 UStG § 3e lõige 1 sätestab:

„Kui kaup, mis ei ole mõeldud pardal tarbimiseks, tarnitakse laeval, õhusõidukis või rongis reisijateveo ajal ühenduse territooriumil, on tarnekohaks asjakohase transpordivahendi lähtekoht ühenduse territooriumil."

7 UStG § 3e lõige 2 näeb ette:

„Lõike 1 kohaseks reisijateveoks ühenduse territooriumil peetakse vedu või veo osa, mis kulgeb ühendusest väljaspool peatumata ühenduses asuvast reisijateveo lähtekohast sihtkohta. Lähtekohaks esimese lause mõttes peetakse esimest ühenduses asuvat paika, kus on kavas reisijate pealeminek. Sihtkohaks esimese lause mõttes on viimane ühenduses asuv paik, kus on kavas reisijate mahaminek. Edasi-tagasi vedu loetakse kaheks erinevaks veoks."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 1994. aasta majandusaasta vältel pidas A. Köhler kauplust laeval, mis sõitis Kielist, Bremerhavenist või Travemündest (Saksamaa linnad) väljaspool ühenduse territooriumi asuvatesse sadamatesse (Norra, Eesti, Venemaa, Maroko) ning lõpuks tagasi Kieli, Bremerhavenisse või Genovasse (Itaalia). Neid reise oli võimalik broneerida ainult terves ulatuses nii, et reisijatel ei olnud võimalik esimest korda peale minna või lõplikult maha minna reisi kestel. Samas oli reisijatel turismi eesmärgil võimalik lühiajaliselt — paar tundi või üks päev — laevalt maha minna.

9 Finanzamt otsustas A. Köhleri kaupluses teostatud müüki lugeda maksustatavaks tehinguks, kuna nii lähte- kui ka sihtkoht asusid ühenduse territooriumil. A. Köhler esitas selle otsuse peale hagi Finanzgerichtile, väites, et ühendusest väljaspool toimuva peatumise tõttu ei peaks asjaomast müüki Saksamaal maksustama.

10 Finanzgericht jättis hagi rahuldamata. Ta leidis, et asjaolu, et reisijatevedu katkestati lähte- ja sihtkoha vahel väljaspool ühenduse territooriumi peatusi tehes, ei tähenda seda, et tehingud tehti väljaspool riigi territooriumi. Lisaks sellele peab „peatumiseks" UStG § 3 mõttes lugema ainult reisi katkestamist uute reisijate pealeminekuks või lõplikuks mahaminekuks.

11 Seda tõlgendust vaidlustades esitas A. Köhler apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile.

12 Leides, et mõiste „ühendusest väljaspool toimunud peatumine" tõlgendamine on käesoleva vaidluse otsustavaks küsimuseks, otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas laeva peatused kolmandate riikide sadamates, mille jooksul reisijad võivad laevalt näiteks huviväärsustega tutvumiseks lühikeseks ajaks maha minna, kuid nad ei või seal oma reisi alustada või lõpetada, kujutavad endast „ühendusest väljaspool toimunud peatumist" [kuuenda direktiivi] artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes?"

Eelotsuse küsimus

Euroopa Kohtule esitatud märkused

13 Saksamaa valitsus teeb ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele eitavalt. Tema arvates ei tohi mõistet „peatumine" tõlgendada tähttäheliselt ja kitsalt, nii et seda rakendataks üksikule reisijale, kes teeb kuskil enne oma reisi jätkamist lühikese peatuse.

14 „Peatumine" tähendab seda, et reisijatel on võimalik peale ja maha minna oma reisi alustamiseks või lõpetamiseks. Kui „peatumist" lugeda peatuseks, mille jooksul reisijad võivad transpordivahendist lahkuda ainult lühikeseks ajaks, läheb see vastuollu käesoleva sätte mõtte ja eesmärgiga. Kui nõustuda hageja poolt esitatud mõiste „peatumine" määratlusega, siis võib kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c kaubatarne koha regulatsioonist lihtsalt mööda minna ja vältida seega selle sätte maksualast eesmärki (ühenduse territooriumil ühendusesiseste vedude pardal tehtud kaubatarnete maksustamine). Selleks piisab transpordivahendi ja teekonna valikust, mis teeb võimalikuks peatused kolmandates riikides, mille jooksul reisijad võivad transpordivahendist lühikeseks ajaks maha minna, ilma et neil oleks võimalus oma reis seal lõplikult lõpetada.

15 Hageja, Euroopa Ühenduste Komisjon ja Kreeka valitsus leiavad, et eelotsuse küsimusele peab vastama jaatavalt.

16 Hageja väidab, et „peatumine" ei tähenda tingimata pealeminekut ja mahaminekut. Kui see oleks ühenduse seadusandja eesmärk, siis oleks ta sõnaselgelt kasutanud mõisteid „pealeminek" ja „mahaminek", nagu ta tegi seda „lähtekoha" ja „sihtkoha" määratlemiseks. Mõistet „peatumine" tuleb tõlgendada peatuse, reisi katkestamise või seisakuna.

17 Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c regulatsiooni ei saa kohaldada, kui see on vastuolus kolmandate riikide õigusega. Komisjon leiab, et väljaspool ühendust toimuvate lühiajaliste peatumiste tulemuseks on katkestused ühendusesisestes vedudes. Iga kord, kui reisijal on võimalus teha kolmandas riigis tavapäraselt maksustatavaid oste, peab reisijateveo lähtekoha liikmesriigi pädevus peatuma, et see ei oleks vastuolus kolmandate riikide maksuõiguse territoriaalse kohaldamisega.

18 Kreeka valitsuse arvates, tehes vahepeatuse kolmandas riigis või territooriumil, mis maksustamise seisukohalt ei ole ühenduse osa, sõidab laev sinna ja tagasi. Seega peab laeva kauplustes müüdud kaubale kohalduma kolmandate riikide reisijatele kohalduv maksuvabastus. Selline lahendus eeldab seda, et reisijatel on peatumise ajal võimalus kolmandas riigis maha minna ja osta seal maksuvabu kaupu sellel alusel, et nad ekspordivad neid sõltumata selles riigis olemise kestusest ja ilma reisi lõpetamise kohustuseta.

Euroopa Kohtu vastus

19 Kuna kuuendas direktiivis puudub mõiste „peatumine" täpne määratlus, tuleb selle tõlgendust otsida selle artikli 8 lõike 1 punkti c mõtte ja eesmärgi kontekstis.

20 See artikkel sisaldub kuuenda direktiivi sätete hulgas, mis on pühendatud maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramisele ning kaubatarne osas kehtestab see oma lõike 1 punktis b üldreegli, mille kohaselt kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta, on kaubatarne koht kauba asukoht tarnimise ajal.

21 Sama artikli lõike 1 punkt c kehtestab sellest territoriaalsuse põhimõttest erandi. See näeb ette, et laevadel, õhusõidukites või rongides sellise reisijateveo osa ajal tarnitava kauba puhul, mille lähte- ja sihtkoht asuvad ühenduse territooriumil, on kaubatarne koht reisijateveo lähtepunktis.

22 Seega on kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt c eesmärk ühetaoliselt laevadel, õhusõidukites või rongides tarnitava kauba puhul kindlaks määrata maksustamise koht reisi raames, mis algab ja lõpeb ühenduse territooriumil, ning piirata ühenduses kulgeva reisijateveo osa maksustamine transpordivahendi lähtekohaga. Sellest tuleneb lihtsustatud maksustamise kord, mis väldib terve ühendusesisese reisi jooksul seda, et kohaldataks järjepanu kõikide läbitud liikmesriikide siseriiklikke käibemaksustamise kordi, ning liikmesriikidevahelisi maksualaseid pädevuskonflikte.

23 Muu hulgas tuleb välja tuua, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt c näeb sõnaselgelt ette, et „ühenduses toimuva reisijateveo osa" on sellise veo osa, mis ühendusest väljaspool peatumata kulgeb reisijateveo lähtekohast sihtkohta.

24 Välistades ühenduses toimuva reisijateveo osa juhul, kui peatumine toimub väljaspool ühendust, on kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c eesmärk samuti vältida kolmandate riikide maksusüsteemide pädevuskonfliktide ohtu, mis tekib väljaspool ühenduse territooriumi ühendusesisese reisi katkestamisega.

25 Selles osas tuleb meelde tuletada, et mis puudutab teenuste osutamist laeva pardal, siis on Euroopa Kohus juba tunnistanud, et kuuenda direktiiviga ei ole vastuolus see, et liikmesriigid laiendavad oma maksuseaduste territoriaalset kohaldamisala väljapoole nende piire senikaua, kuni nad ei tungi teiste riikide pädevusse (23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: Trans Tirreno Express, EKL 1986, lk 231, ja 13. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-30/89: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 1990, lk I-691, punkt 18). Sellised kaalutlused kehtivad samuti kaubatarne maksustamise kontekstis.

26 Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c mõtet ja eesmärki silmas pidades tuleb seega tõdeda, et kõik kaubatarned laeva pardal väljaspool ühendust toimuva peatumise korral on toimunud väljaspool kuuenda direktiivi kohaldamisala, kaubatarnete maksustamine kuulub sellisel juhul peatumise kohaks oleva riigi maksupädevusse.

27 Eespool nimetatud kaalutlustel tuleb esitatud eelotsuse küsimusele vastata, et laeva peatused kolmandate riikide sadamates, mille jooksul reisijad võivad laevalt lahkuda isegi lühikeseks ajaks, kujutavad endast „väljaspool ühendust toimunud peatumist" kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes.

Kohtukulud

28 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Laeva peatused kolmandate riikide sadamates, mille jooksud reisijad võivad laevalt lahkuda isegi lühikeseks ajaks, kujutavad endast „ühendusest väljaspool toimunud peatumist" nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, versioonis, mis tuleneb nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiivist 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes, artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes.

Allkirjad