TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 15. septembrī *

Lieta C-58/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 23. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 11. februārī, tiesvedībā

Antje Köhler

pret

Finanzamt Düsseldorf-Nord.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], K. Šīmans [*K. Schiemann*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts L. M. Pojarešs Maduru [*L. M. Poiares Maduro*], sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 17. februārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— A. Kēleres [*A. Köhler*] vārdā — G. Sinfīlds [*G. Sinfield*], *solicitor*, H. V. Šneiderss [*H.-W. Schneiders*], *Steuerberater*, un K. Kiperss [*C. Küppers*], *Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — K. D. Kvasovskis [*C.-D. Quassowski*], M. Lumma [*M. Lumma*] un V. D. Plesings [*W.-D. Plessing*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — V. Kiriazopuls [*V. Kyriazopoulos*], S. Hala [*S. Chala*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saistīts ar to, kā interpretēt jēdzienu "apstāšanās ārpus Kopienas" 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē Padomes 1977. gada 17. maija direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra direktīvu 92/111/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/388 un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā starp Kēleri un *Finanzamt* (Finanšu pārvalde) par to, vai ar nodokļiem ir apliekama tirdzniecība, ko ieinteresētā persona veikusi tai piederošajā veikalā uz kruīza kuģa.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 8. pantā ir paredzēts:

"1. Par preču piegādes vietu uzskata:

[..]

b) precēm, kuras nenosūta un netransportē: vietu, kur atrodas preces piegādes laikā;

c) ja preces piegādā kuģos, lidmašīnās vai vilcienos tajos pasažieru pārvadājumos, kas notiek Kopienā: pasažieru transporta izbraukšanas vietu.

Šā noteikuma piemērošanai:

— *pasažieru pārvadājumi, kas notiek Kopienā* nozīmē tos pārvadājumus, ko veic starp pasažieru transporta izbraukšanas vietu un galamērķi bez apstāšanās trešā teritorijā [ārpus Kopienas],

— *pasažieru transporta izbraukšanas vieta* nozīmē pirmo Kopienā paredzēto pasažieru iekāpšanas vietu [vajadzības gadījumā pēc apstāšanās ārpus Kopienas],

— *pasažieru transporta galamērķis* nozīmē pēdējo Kopienā paredzēto izkāpšanas vietu pasažieriem, kas transportā iekāpuši Kopienas teritorijā [vajadzības gadījumā pirms apstāšanās ārpus Kopienas].

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

4 Atbilstoši 1993. gada likuma "Par apgrozījuma nodokli" (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — "*UStG*") 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmajam teikumam apgrozījuma nodokli uzliek piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko pret atlīdzību attiecīgajā valstī ir sniedzis uzņēmējs, veicot uzņēmējdarbību.

5 *UStG* 3. panta 6. punktā ir noteikts:

"Par preču piegādes vietu uzskata vietu, kur prece atrodas brīdī, kad tiek nodotas tiesības ar to rīkoties."

6 *UStG* 3.e panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja preci, ko nav paredzēts izlietot uzreiz, piegādā kuģos, lidmašīnās vai vilcienos, veicot pasažieru pārvadājumus Kopienas teritorijā, par preču piegādes vietu uzskata vietu Kopienas teritorijā, no kuras izbraucis attiecīgais transportlīdzeklis."

7 *UStG* 3.e panta 2. punktā ir paredzēts:

"Pasažieru pārvadājumi Kopienas teritorijā 1. punkta nozīmē ir pārvadājumi vai daļa no pārvadājuma, kas bez apstāšanās ārpus Kopienas teritorijas veikts no pasažieru transporta izbraukšanas vietas līdz galamērķim Kopienas teritorijā. Izbraukšanas vieta pirmā teikuma nozīmē ir pirmā Kopienas teritorijā paredzētā iekāpšanas vieta. Galamērķis pirmā teikuma nozīmē ir pēdējā Kopienas teritorijā paredzētā izkāpšanas vieta. Turp un atpakaļ brauciena pārvadājumu uzskata par atsevišķu pārvadājumu."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

8 1994. taksācijas gadā Kēlerei piederēja veikals uz kuģa, kas veic kruīza braucienus no Ķīles, Brēmerhāfenes vai Trāvemindes (Vācijā) uz Ķīli, Brēmerhāfeni vai Dženovu (Itālijā), pa ceļam iebraucot ostās, kuras atrodas ārpus Kopienas teritorijas (Norvēģijā, Igaunijā, Krievijā un Marokā). Šos braucienus varēja rezervēt tikai visam kruīzam bez iespējas pirmo reizi iekāpt vai izkāpt, pārtraucot ceļojumu kādā kruīza posmā. Tomēr bija paredzēta īslaicīga pasažieru izkāpšana, apstājoties ostās uz dažām stundām vai vienu dienu, dažādiem tūrisma objektu apmeklējumiem.

9 *Finanzamt* nolēma, ka tirdzniecība Kēleres veikalā ir uzskatāma par darbību, kas apliekama ar nodokļiem, jo gan izbraukšanas vieta, gan galamērķis atrodas Kopienas teritorijā. Kēlere pret šo lēmumu cēla prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā], apgalvojot, ka attiecīgo tirdzniecību nevajadzētu aplikt ar nodokļiem Vācijā tikai tāpēc, ka tās kruīza kuģis apstājies ostās ārpus Kopienas teritorijas.

10 *Finanzgericht* viņas prasību noraidīja. *Finanzgericht* norādīja — tas, ka pasažieru pārvadājumi ceļā no izbraukšanas vietas uz galamērķi tika pārtraukti, apstājoties ostās ārpus Kopienas teritorijas, nenozīmē, ka darbības tika veiktas ārpus valsts teritorijas. Turklāt tikai tāda apstāšanās, kuras mērķis ir uzņemt jaunus pasažierus vai izsēdināt esošos pasažierus, ir jāuzskata par "apstāšanos" *UStG* 3. panta nozīmē.

11 Kēlere iesniedza *Bundesfinanzhof* apelācijas sūdzību "*Revision*" kārtībā, apstrīdot šādu interpretāciju.

12 Uzskatot, ka jēdziena "apstāšanās ārpus Kopienas" interpretācija ir noteicošs faktors prāvas risinājumam, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai kuģa piestāšanu trešo valstu ostās, kuras laikā pasažieri no kuģa var nokāpt tikai uz īsu laika posmu, piemēram, lai apmeklētu dažus objektus, nepastāvot iespējai uzsākt vai pabeigt ceļojumu, var uzskatīt par "apstāšanos ārpus Kopienas" [Sestās direktīvas] 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē?"

Par prejudiciālo jautājumu

Tiesai iesniegtie apsvērumi

13 Vācijas valdība iesaka uz prejudiciālo jautājumu atbildēt noliedzoši. Tā uzskata, ka jēdzienu "apstāšanās" nevajag interpretēt burtiski un tieši kā tādu, kas attiecas uz atsevišķu pasažieri, kurš īslaicīgi kaut kur apstājas, pirms turpina ceļojumu.

14 "Apstāšanās" nozīmē, ka pasažieris var iekāpt transportlīdzeklī vai izkāpt no tā, lai uzsāktu vai izbeigtu ceļojumu. Ja kā "apstāšanos" kvalificētu tādu apstāšanos, kuras laikā pasažieri transportlīdzekli var atstāt tikai uz īsu brīdi, tas būtu pretrunā attiecīgā noteikuma jēgai un priekšmetam. Ja piekristu prasītājas piedāvātajai "apstāšanās" jēdziena definīcijai, Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļauto normu par piesaisti un tādējādi šī noteikuma mērķi, kas ir saistīts ar nodokļiem (nodokļu uzlikšana piegādēm uz kuģa, kas veic iekšējos pārvadājumus Kopienas teritorijā), varētu viegli apiet. Pietiktu vien izvēlēties transportlīdzekli un tādu maršrutu, lai būtu iespējama apstāšanās trešo valstu teritorijā, kuras laikā pasažieri varētu īslaicīgi atstāt transportlīdzekli, nepastāvot iespējai pilnībā pabeigt savu ceļojumu.

15 Prasītāja, Eiropas Kopienu Komisija, kā arī Grieķijas valdība uzskata, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild apstiprinoši.

16 Prasītāja uzsver, ka apstāšanās nebūt nenozīmē iekāpšanu transportlīdzeklī vai izkāpšanu no tā. Ja tāds būtu bijis Kopienas likumdevēja nodoms, tas skaidri būtu izmantojis vārdus "iekāpšana" vai "izkāpšana", kā tas darījis, lai definētu "izbraukšanas vietu" un "galamērķi". "Apstāšanās" jēdziens bija jāinterpretē tādā nozīmē kā apstāšanās, ceļojuma pārtraukšana vai pieturvieta.

17 Komisija apgalvo, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto normu nevar piemērot, ja tā nonāk kolīzijā ar trešo valstu tiesībām. Komisija uzskata, ka, īslaicīgi apstājoties ārpus Kopienas, pārvadājumu vairs nevar uzskatīt par tādu, kas ir noticis Kopienā. Ikreiz, kad pasažieriem ir iespēja trešā valstī veikt pirkumus, kas parasti apliekami ar nodokļiem, pasažieru transporta izbraukšanas dalībvalsts kompetence izbeidzas, lai nerastos strīdi saistībā ar trešo valstu nodokļu tiesību teritoriālu piemērošanu.

18 Grieķijas valdība uzskata, ka, ceļojuma laikā īslaicīgi apstājoties trešā valstī vai teritorijā, kas nodokļu aplikšanas aspektā neietilpst Kopienā, kuģis nokļūst trešās valsts teritorijā un atgriežas tajā. Tādējādi precēm, kas pārdotas veikalos, kuri atrodas uz šiem kuģiem, vajadzētu piemērot atbrīvojumu no nodokļiem, ko piemēro pasažieriem no trešām valstīm. Šāds risinājums liktu pieņemt, ka pasažieriem apstāšanās laikā bija iespēja izkāpt trešās valsts ostā un tur iegādāties preces, kas atbrīvotas no nodokļiem, jo viņi tās izved tūlīt pēc savas uzturēšanās šajā valstī, nepastāvot pienākumam izbeigt ceļojumu.

Tiesas atbilde

19 Tā kā Sestajā direktīvā nav dota precīza jēdziena "apstāšanās" definīcija, tas ir interpretējams, ņemot vērā tās 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta struktūru un mērķi.

20 Šis pants ir viens no Sestās direktīvas noteikumiem, kas attiecas uz to, kā noteikt vietu, kurā tiek veiktas ar nodokļiem apliekamās darbības, un preču piegādes jomā tā 1. punkta b) apakšpunkts ir uzskatāms par vispārīgu normu, saskaņā ar kuru gadījumā, ja prece netiek nosūtīta vai transportēta, par piegādes vietu uzskata vietu, kur prece atrodas piegādes brīdī.

21 Tā paša panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts izņēmums no šī teritoriālā principa. Tajā ir paredzēts, ka par preču piegādes vietu uzskata vietu, kurā tiek uzsākti pasažieru pārvadājumi gadījumā, ja piegāde tiek veikta kuģos, lidmašīnās vai vilcienos, tajā pasažieru pārvadājuma posmā, kas notiek Kopienā.

22 Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts vienādi noteikt nodokļu piesaistes vietu preču piegādei, kas īstenota kuģos, lidmašīnās vai vilcienos, veicot ceļojumu, kurš sākas un beidzas Kopienas teritorijā, un paredz, ka tajā pasažieru pārvadājuma daļā, kas notiek Kopienā, nodokļus nosaka tikai transportlīdzekļa izbraukšanas vietā. Tādējādi tiek panākts vienkāršots nodokļu uzlikšanas režīms, kas visa ceļojuma laikā, kurš notiek Kopienā, ļauj izvairīties no tā, ka secīgi tiek piemērots katras šķērsotās dalībvalsts PVN režīms, un tādējādi arī no dalībvalstu nodokļu uzlikšanas kompetenču kolīzijas.

23 Pie tam ir jāatgādina — Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir skaidri paredzēts, ka par "pasažieru pārvadājuma posmu, kas notiek Kopienā" uzskata pārvadājuma daļu, kuru veic bez apstāšanās ārpus Kopienas no pasažieru transporta izbraukšanas vietas līdz galamērķim.

24 Tādā veidā, izslēdzot iespēju, ka daļa no pasažieru pārvadājuma ir notikusi Kopienā, ja pieņem, ka notikusi apstāšanās ārpus Kopienas, Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir paredzēts arī tam, lai izvairītos no iespējamās nodokļu uzlikšanas kompetenču un trešo valstu nodokļu režīmu kolīzijas, kas rastos gadījumā, ja preces tiktu piegādātas, pārtraucot ceļojumu Kopienas teritorijā un apstājoties ārpus Kopienas.

25 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka attiecībā uz nodokļu uzlikšanu pakalpojumiem, kas sniegti uz kuģa, Tiesa jau iepriekš ir atzinusi, ka Sestā direktīva neaizliedz dalībvalstīm paplašināt ar nodokļiem saistīto tiesību aktu piemērošanas jomu ārpus to teritorijas robežām tiktāl, ciktāl tās nepārkāpj citu dalībvalstu tiesības (1986. gada 23. janvāra spriedums lietā 283/84 *Trans Tirreno Express*, *Recueil*, 231. lpp., un 1990. gada 13. marta spriedums lietā C-30/89 Komisija/Francija, *Recueil*, I-691. lpp., 18. punkts). Šādi apsvērumi attiecas arī uz situāciju, kad tiek noteikti nodokļi par preču piegādi.

26 Ņemot vērā Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta struktūru un mērķi, ir jāsecina, ka preču piegāde uz kuģa, tam apstājoties ostā ārpus Kopienas, neietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā un šajā gadījumā tiesības uzlikt nodokļus par preču piegādi ir valstij, kurā ir notikusi apstāšanās.

27 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild tā, ka kuģa apstāšanās trešo valstu ostās, kuras laikā pasažieri var atstāt kuģi pat uz īsu laika posmu, ir uzskatāma par "apstāšanos ārpus Kopienas" Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē.

Par tiesāšanās izdevumiem

28 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Kuģa apstāšanās trešo valstu ostās, kuras laikā pasažieri var atstāt kuģi pat uz īsu laika posmu, ir uzskatāma par "apstāšanos ārpus Kopienas" 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra direktīvu 92/111/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/388 un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem.

[Paraksti]