TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. rugsėjo 15 d.*

Byloje C-58/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2003 m. spalio 23 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 11 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Antje Köhler

prieš

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai N. Colneric, K. Schiemann (pranešėjas), E. Juhász ir E. Levits,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. vasario 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— A. Köhler, atstovaujamos *solicitor* G. Sinfield, *Steuerberater* H.-W. Schneiders ir *Rechtsanwalt* C. Küppers,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C.-D. Quassowski, M. Lumma, ir W.-D. Plessing,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos V. Kyriazopoulos, S. Chala ir I. Bakopoulos,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Gross,

susipažinęs su 2005 m. balandžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su sąvokos „sustojimas už Bendrijos ribų“ išaiškinimu 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1997, p. 1) redakcijos po 1992 gruodžio 14 d. Tarybos direktyvos 92/111/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB ir nustatančios supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 384, 1992, p. 47, toliau – Šeštoji direktyva), priėmimo 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp A. Köhler ir *Finanzamt* (mokesčių tarnybų direkcija) dėl kruiziniame laive esančioje ieškovės parduotuvėje jos atlikto pardavimo apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 8 straipsnis nustato:

„1. Prekių tiekimo vieta laikoma:

<...>

b) neišsiųstų ir netransportuojamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra, kai vyksta tiekimas.

c) kai prekės tiekiamos laivuose, lėktuvuose arba traukiniuose keleivių vežimo dalies Bendrijoje metu: keleivių išvykimo vietoje.

Pagal šią nuostatą:

— *„keleivių vežimo dalis Bendrijoje“* yra keleivių vežimas nuo išvykimo iki atvykimo vietos, nesustojant už Bendrijos ribų“,

— *„keleivių išvykimo vieta“* yra pirmas keleivių įlaipinimo punktas, numatytas Bendrijoje, tam tikrais atvejais – po sustojimo už Bendrijos ribų,

— *„keleivių atvykimo vieta“* yra paskutinis Bendrijoje įlaipintų keleivių išlaipinimo punktas, numatytas Bendrijoje, tam tikrais atvejais – iki sustojimo už Bendrijos ribų. (Pataisytas vertimas)

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

4 Pagal 1993 m. Įstatymo dėl apyvartos mokesčio (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmą sakinį apyvartos mokesčiu apmokestinami šalies viduje verslininko įmonės veiklos ribose įvykdyti prekių tiekimas ir kitas paslaugų teikimas už atlygį.

5 *UStG* 3 straipsnio 6 dalis įtvirtina:

„Prekės tiekimo vieta yra laikoma vieta, kur prekės yra, kai vyksta disponavimo teisės perdavimas."

6 *UStG* 3 straipsnio 1 dalis nustato:

„Jei prekė, kuri nėra skirta naudoti vietoje, yra tiekiama laive, lėktuve ar traukinyje keleivių vežimo Bendrijos teritorijoje metu, prekių tiekimo vieta yra laikoma atitinkamos transporto priemonės išvykimo vieta Bendrijos teritorijoje."

7 *UStG* 3 straipsnio 2 dalis numato:

„Keleivių vežimas Bendrijos teritorijoje 1 dalies prasme yra keleivių vežimas ar vežimo dalis nuo keleivių transporto priemonės išvykimo iki atvykimo vietos Bendrijos teritorijoje, nesustojant už Bendrijos teritorijos ribų. Keleivių išvykimo vieta pirmo sakinio prasme yra pirmas keleivių įlaipinimo punktas, numatytas Bendrijos teritorijoje. Keleivių atvykimo vieta pirmo sakinio prasme yra paskutinis keleivių išlaipinimo punktas, numatytas Bendrijos teritorijoje. Kelionė pirmyn ir kelionė atgal yra laikomos atskirais vežimais."

Pagrindinis ginčas ir prejudicinis klausimas

8 1994 finansiniais metais A. Köhler priklausė parduotuvė kruiziniame laive, plaukdavusiam į kruizus, kurie prasidėdavo Kylyje, Bremerhafene arba Travemiundėje (Vokietijos miestai), tęsdavosi aplankant už Bendrijos teritorijos ribų esančius uostus (Norvegijoje, Estijoje, Rusijoje ir Maroke) ir baigdavosi Kylyje, Bremerhafene arba Genujoje (Italija). Šias keliones buvo galima užsisakyti tik visam kruizui, nesant kitos galimybės pirmą kartą keleivius įlaipinti į laivą ar galutinai išlaipinti kelionės metu. Tačiau kelias valandas ar dieną trunkančių sustojimų metu buvo numatyti trumpi išlaipinimai turistinėms ekskursijoms.

9 Kadangi išvykimo ir atvykimo vieta buvo Bendrijos teritorijoje, *Finanzamt* nusprendė A. Köhler parduotuvėje vykdytą pardavimą laikyti apmokestinamaisiais sandoriais. Dėl šio sprendimo A. Köhler pareiškė ieškinį *Finanzgericht*, tvirtindama, kad dėl sustojimų už Bendrijos teritorijos ribų nagrinėjamas pardavimas neturi būti apmokestinamas Vokietijoje.

10 *Finanzgericht* atmetė ieškinį. Jo nuomone, tai, kad tarp išvykimo ir atvykimo vietos keleivių vežimas buvo pertrauktas dėl stabtelėjimų už Bendrijos teritorijos ribų, nereiškia, jog sandoriai buvo vykdomi už nacionalinės teritorijos ribų. Be to, tik naujiems keleiviams įlaipinti ar galutinai išlaipinti skirti stabtelėjimai turi būti laikomi „sustojimais" *UStG* 3 straipsnio prasme.

11 Ginčydama šį išaiškinimą A. Köhler pateikė apeliacinį skundą dėl „peržiūrėjimo" *Bundesfinanzhof*.

12 Manydamas, kad sąvokos „laivo sustojimas už Bendrijos ribų" išaiškinimas turi lemiamą reikšmę ginčui išspręsti, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar laivo sustojimai trečiųjų šalių uostuose, kurių metu keliautojai gali tik trumpam išlipti iš laivo, pavyzdžiui, ekskursijai, nesant jokios galimybės pradėti ar užbaigti kelionę, yra „laivo sustojimai už Bendrijos ribų" (Šeštosios direktyvos) 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme?"

Dėl prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

13 Vokietijos vyriausybė į prejudicinį klausimą siūlo atsakyti neigiamai. Jos nuomone, „sustojimo" sąvoka neturi būti aiškinama pažodžiui ir siaurai, t. y. kaip taikoma atskiram keliautojui, kuris prieš tęsdamas savo kelionę kur nors trumpai sustoja.

14 „Sustojimas" reiškia, kad keliautojui sudaroma įlipimo ar išlipimo iš transporto priemonės galimybė kelionei pradėti arba užbaigti. „Sustojimą" vertinant kaip stabtelėjimą, kurio metu keliautojai gali tik trumpai išlipti iš transporto priemonės, būtų prieštaraujama nagrinėjamos nuostatos prasmei ir tikslui. Jei būtų remiamasi ieškovės pasiūlyta „sustojimo" sąvoka, būtų galima lengvai išvengti Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytos sąsajos taisyklės, o kartu ir šios nuostatos fiskalinio tikslo (prekių tiekimo, vykdomo transporto priemonėje vežimų tarp valstybių narių Bendrijos teritorijoje metu, apmokestinimo). Pakaktų pasirinkti tokią transporto priemonę ir tokį maršrutą, kurie leistų sustoti trečiųjų šalių teritorijoje, o sustojimų metu keliautojai galėtų trumpai išlipti iš transporto priemonės, tačiau be galimybės galutinai užbaigti kelionę.

15 Ieškovė, Europos Bendrijų Komisija bei Graikijos vyriausybė mano, kad į prejudicinį klausimą reikia atsakyti teigiamai.

16 Ieškovė tvirtina, kad sustojimas nebūtinai reiškia įlaipinimą ar išlaipinimą iš transporto priemonės. Nes jei būtų buvusi tokia Bendrijos teisės aktų leidėjo valia, jis būtų aiškiai panaudojęs „įlaipinimo" arba „išlaipinimo" terminus, kaip tai padarė apibrėždamas „išvykimo vietą" ir „atvykimo vietą". „Sustojimo" sąvoka turi būti aiškinama atsižvelgiant į sustojimo, kelionės pertraukos arba stabtelėjimo prasmę.

17 Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta taisyklė gali būti taikoma tik kolizijos su trečiųjų šalių teise atveju. Komisija mano, kad dėl trumpų sustojimų už Bendrijos ribų nutrūksta vežimas tarp valstybių narių. Kiekvieną kartą, kai keleiviai turi galimybę trečiosiose šalyse nusipirkti įprastai apmokestinamų prekių, keleivių vežimo išvykimo vietos valstybės narės jurisdikcija neturėtų būti taikoma, kad nekiltų kolizija su trečiosios šalies apmokestinimo teisės teritoriniu taikymu.

18 Graikijos vyriausybės nuomone, sustodamas tarpinėje stotelėje trečiojoje šalyje arba teritorijoje, kuri fiskaliniu požiūriu nesudaro Bendrijos dalies, laivas atplaukia į trečiąją šalį ir grįžta iš jos. Todėl atitinkamai šių laivų parduotuvėse parduodamoms prekėms turėtų būti taikomas atleidimas nuo mokesčio, kuris taikomas trečiųjų šalių keliautojams. Tokia išeitis sudarytų prielaidą galimybei keleiviams sustojimo metu išlipti trečiojoje šalyje ir ten nusipirkti atleistų nuo mokesčio prekių tuo pagrindu, kad jie jas eksportuotų, neatsižvelgiant į jų buvimo šioje šalyje trukmę ir nesant pareigos baigti savo kelionę.

Teisingumo Teismo atsakymas

19 Kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra tikslaus „sustojimo" sąvokos apibrėžimo, jo išaiškinimo reikia ieškoti atsižvelgiant į jos 8 straipsnio 1 dalies c punkto struktūrą ir tikslą.

20 Šis straipsnis patenka į Šeštosios direktyvos nuostatas, nustatančias apmokestinamųjų sandorių vietą, ir 1 dalies b punkte įtvirtina su prekių tiekimu susijusią bendrą taisyklę, pagal kurią neišsiųstų ir netransportuojamų prekių atveju prekių tiekimo vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai vyksta tiekimas.

21 To paties straipsnio 1 dalies c punkte yra nustatyta šio teritorialumo principo išimtis. Ji numato, kad prekių tiekimo vieta laikoma keleivių išvykimo vieta, kai prekės tiekiamos laivuose, lėktuvuose arba traukiniuose keleivių vežimo dalies Bendrijoje metu.

22 Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktas siekia vienodai apibrėžti prekių tiekimo laivuose, lėktuvuose arba traukiniuose kelionės, kuri prasideda ir pasibaigia Bendrijos teritorijoje, metu mokestinio priklausomumo vietą ir keleivių vežimo dalies Bendrijoje metu apmokestinimą apriboti transporto priemonės išvykimo vieta. Iš to išplaukia supaprastinta apmokestinimo tvarka, kuri kelionės tarp valstybių narių metu leidžia išvengti kiekvienos kertamos valstybės narės nacionalinės PVM tvarkos taikymo ir dėl to – fiskalinių jurisdikcijų kolizijos tarp valstybių narių.

23 Be to, nurodytina, kad Šeštosios direktyvos 1 dalies c punktas aiškiai numato, jog „keleivių vežimo dalis Bendrijoje“ yra keleivių vežimo dalis nuo išvykimo iki atvykimo vietos, nesustojant trečiojoje teritorijoje.

24 Taip pašalindamas „keleivių vežimo dalies Bendrijoje" buvimą tuo atveju, jei būtų sustojama trečiosios šalies teritorijoje, Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktas taip pat siekia išvengti trečiųjų šalių fiskalinių jurisdikcijų kolizijos, kuri atsirastų prekių tiekimo atveju, kai kelionės tarp valstybių narių pertraukos metu yra sustojama už Bendrijos ribų.

25 Šiuo atžvilgiu dėl paslaugų teikimo laive apmokestinimo primintina, jog Teisingumo Teismas jau pripažino, kad Šeštoji direktyva nedraudžia valstybėms narėms išplėsti mokesčių teisės aktų taikymo srities už jų teritorijos ribų, kol nesikišama į kitų valstybių jurisdikciją (1986 m. sausio 23 d. Sprendimas *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rink. p. 231 ir 1990 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-30/89, Rink. p. I-391, 18 punktas). Toks aiškinimas taip pat taikomas ir prekių tiekimo apmokestinimo atveju.

26 Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto struktūrą ir tikslą konstatuotina, kad kiekvienas prekių tiekimas laive sustojimo už Bendrijos ribų metu yra laikomas nepatenkančiu į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, o prekių tiekimo apmokestinimo nustatymo tvarka šiuo atveju priklauso fiskalinei sustojimo valstybės jurisdikcijai.

27 Atsižvelgiant į tai, kas anksčiau pasakyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad laivo sustojimai trečiųjų šalių uostuose, kurių metu keliautojai gali išlipti iš laivo, net jei tik trumpam, yra „sustojimai už Bendrijos ribų" Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

28 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Laivo sustojimai trečiųjų šalių uostuose, kurių metu keliautojai gali išlipti iš laivo, net jei tik trumpam, yra „sustojimai už Bendrijos ribų" 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas redakcijos po 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvos 92/111/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, ir nustatančios supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu, priėmimo 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

Parašai.