

Byla C-58/04

Antje Köhler

prieš

Finanzamt Düsseldorf-Nord

(*Bundesfinanzhof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamųjų sandorių vieta – Prekių tiekimas kruiziniam laive – Vežimas Bendrijoje – Mokesčio netaikymas laivo sustojimo už Bendrijos ribų atveju – Netaikymo apimtis“

Generalinio advokato M. Poiarės Maduro išvada, pateikta 2005 m. balandžio 7 d. I-0000

2005 m. rugsėjo 15 d Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas . I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Prekių tiekimas — Apmokestinimo vietos nustatymas — „Sustojimas už Bendrijos ribų“ Šeštosios direktyvos prasme — Sėvoka — Sustojimai trečiųjų šalių uostuose, kurių metu keliautojai gali išlipti iš laivo — Traukimas

(Tarybos direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies c punktas)

Laivo sustojimai trečiųjų šalių uostuose, kai keliautojai gali išlipti iš laivo, net jei tik trumpam, yra „sustojimai už Bendrijos ribų“ Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 8 straipsnio 1 dalies c punkto, kuriame numatoma, kad prekių tiekimo laivuose, lėktuvuose arba traukiniuose keleivių vežimo dalies Bendrijoje metu mokestinio priklausomumo vieta yra transporto priemonės išvykimo vieta, jei keleivių vežimo dalis nuo išvykimo iki atvykimo vietos tęsiasi nesustojant už Bendrijos ribų, prasme.

(žr. 27 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. rugsėjo 15 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Apmokestinamųjų sandorių vieta – Prekių tiekimas kruiziniam laive – Vežimas Bendrijoje – Mokesčio netaikymas laivo sustojimo už Bendrijos ribų atveju – Netaikymo apimtis“

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,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs 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

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su švokos „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), pirmo 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp A. Köhler ir *Finanzamt* (mokesčių tarnybų direkcija) dėl kruiziniam laivui 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 mokesčių (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – UStG) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmą sakinį apyvartos mokesčiu apmokestinami šalies viduje verslininko ūmonės veiklos ribose vykdyti prekių tiekimas ir kitas paslaugų teikimas už atlygą.

5 UStG 3 straipsnio 6 dalis tvirtina:

„Prekių 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 tiekama 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. Kelionų pirmyn ir kelionų atgal yra laikomos atskirais vežimais.“

Pagrindinis ginčas ir prejudicinis klausimas

8 1994 finansiniais metais A. Köhler priklausė parduotuvę kruiziniam laive, plaukdavusiam ?

kruizus, kurie prasid?davo Kylyje, Bremerhafene arba Travemiund?je (Vokietijos miestai), t?sдавosi aplankant u? Bendrijos teritorijos rib? esan?ius uostus (Norvegijoje, Estijoje, Rusijoje ir Maroke) ir baigdavosi Kylyje, Bremerhafene arba Genujoje (Italija). Šias keliones buvo galima užsisakyti tik visam kruizui, nesant kitos galimyb?s pirm? kart? keleivius ?laipinti ? laiv? ar galutinai išlaipinti kelion?s metu. Ta?iau kelias valandas ar dien? trunkan?i? sustojim? metu buvo numatyti trumpi išlaipinimai turistin?ms ekskursijoms.

9 Kadangi išvykimo ir atvykimo vieta buvo Bendrijos teritorijoje, *Finanzamt* nusprend? A. Köhler parduotuv?je vykdyt? pardavim? laikyti apmokestinamaisiais sandoriais. D?l šio sprendimo A. Köhler pareišk? ieškin? *Finanzgericht*, tvirtindama, kad d?l sustojim? u? Bendrijos teritorijos rib? nagrin?jamas pardavimas neturi b?ti apmokestinamas Vokietijoje.

10 *Finanzgericht* atmet? ieškin?. Jo nuomone, tai, kad tarp išvykimo ir atvykimo vietos keleivi? vežimas buvo pertrauktas d?l stabtel?jim? u? Bendrijos teritorijos rib?, nereiškia, jog sandoriai buvo vykdomi u? nacionalin?s teritorijos rib?. Be to, tik naujiems keleiviams ?laipinti ar galutinai išlaipinti skirti stabtel?jimai turi b?ti laikomi „sustojimais“ UStG 3 straipsnio prasme.

11 Gin?ydama š? išaiškinim? A. Köhler pateik? apeliacin? skund? d?l „perži?r?jimo“ *Bundesfinanzhof*.

12 Manydamas, kad s?vokos „laivo sustojimas u? Bendrijos rib?“ išaiškinimas turi lemiam? reikšm? gin?ui išspr?sti, *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar laivo sustojimai tre?i?j? šali? uostuose, kuri? metu keliautojai gali tik trumpam išlipti iš laivo, pavyzdžiui, ekskursijai, nesant jokios galimyb?s prad?ti ar užbaigti kelion?, yra „laivo sustojimai u? Bendrijos rib?“ (Šeštosios direktyvos) 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme?“

D?l prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

13 Vokietijos vyriausyb? ? prejudicin? klausim? si?lo atsakyti neigiamai. Jos nuomone, „sustojimo“ s?voka neturi b?ti aiškinama pažodžiui ir siaurai, t. y. kaip taikoma atskiram keliautojui, kuris prieš t?sdamas savo kelion? kur nors trumpai sustoja.

14 „Sustojimas“ reiškia, kad keliautojui sudaroma ?lipimo ar išlipimo iš transporto priemon?s galimyb? kelionei prad?ti arba užbaigti. „Sustojim?“ vertinant kaip stabtel?jim?, kurio metu keliautojai gali tik trumpai išlipti iš transporto priemon?s, b?t? prieštaraujama nagrin?jamos nuostatos prasmei ir tikslui. Jei b?t? remiamasi ieškov?s pasi?lyta „sustojimo“ s?voka, b?t? galima lengvai išvengti Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytos s?sajos taisykl?s, o kartu ir šios nuostatos fiskalinio tikslo (preki? tiekimo, vykdomo transporto priemon?je vežim? tarp valstybi? nari? Bendrijos teritorijoje metu, apmokestinimo). Pakakt? pasirinkti toki? transporto priemon? ir tok? maršrut?, kurie leist? sustoti tre?i?j? šali? teritorijoje, o sustojim? metu keliautojai gal?t? trumpai išlipti iš transporto priemon?s, ta?iau be galimyb?s galutinai užbaigti kelion?.

15 Ieškov?, Europos Bendrij? Komisija bei Graikijos vyriausyb? mano, kad ? prejudicin? klausim? reikia atsakyti teigiamai.

16 Ieškov? tvirtina, kad sustojimas neb?tinai reiškia ?laipinim? ar išlaipinim? iš transporto priemon?s. Nes jei b?t? buvusi tokia Bendrijos teis?s akt? leid?jo valia, jis b?t? aiškiai panaudoj?s „?laipinimo“ arba „išlaipinimo“ terminus, kaip tai padar? apibr?ždamas „išvykimo viet?“ ir „atvykimo viet?“. „Sustojimo“ s?voka turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? sustojimo, kelion?s pertraukos arba

stabilizavimo prasmę.

17 Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta taisyklė gali būti taikoma tik kolizijos su trečiojo šalies teise atveju. Komisija mano, kad dėl trumpų sustojimų už Bendrijos ribų nutraukta vežimas tarp valstybių narių. Kiekvieną kartą, kai keleiviai turi galimybę trečiojoje šalyje nusipirkti prastai apmokestinamą prekę, 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 trečiojo šalį ir grįžta iš jos. Todėl atitinkamai ši laivų parduotuvėse parduodamoms prekėms turėtų būti taikomas atleidimas nuo mokesčio, kuris taikomas trečiojo šalies keliautojams. Tokia išeitis sudarytų prielaidą galimybei keleiviams sustojimo metu išlipti trečiojoje šalyje ir ten nusipirkti atleistą nuo mokesčio prekę tuo pagrindu, kad jie jas eksportuotų, neatsižvelgiant į jų buvimą 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 apmokestinamąjį sandorį vietą, ir 1 dalies b punkte tvirtina su prekės tiekimu susijusį bendrą taisyklę, pagal kurią neišsiųstas ir netransportuojamas prekės atveju prekės 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 prekės 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 prekės tiekimo laivuose, lėktuvuose arba traukiniuose kelionę, kuri prasideda ir pasibaigia Bendrijos teritorijoje, metu mokesčio priklausomumo vietą ir keleivių vežimo dalies Bendrijoje metu apmokestinimą apiboti 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 – fiskalinę jurisdikciją 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 trečiojo šalies fiskalinę jurisdikciją kolizijos, kuri atsirastų prekės 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 valstybės narėms išplėsti mokesčių teisės aktų taikymo srities už jų teritorijos ribas, kol nesikišama kiti valstybių jurisdikcijai (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 prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikuso 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, pirmo 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.