

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 7. aprillil 2005¹

1. Selles eelotsusetaotluses palub Bundesfinanzhof (Saksamaa föderaalne finantskohus) Euroopa Kohtult suuniseid seoses mõistega „väljaspool ühendust toimunud peatumise” nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas² (edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 8 lõike 1 punkti c tähenduses.

lase poolt, kes sellena tegutseb” maksustatakse käibemaksuga.

3. Artikli 3 lõike 2 kohaselt „tähebänd „riigi territoorium” Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi suhtes kindlaks määratud artiklis 227 (muudetuna EÜ artikkel 229)”.

I. Asjakohased ühenduse sätted

2. Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud, et „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustus-

4. Artikli 8 lõike 1 punktis b on sätestatud, et „kaubatarne koht on [...] kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta: kauba asukoht tarnimise ajal”.

5. Artikli 8 lõike 1 punkt c lisati direktiiviga 91/680. Direktiiviga 92/111 tehtud muudatuse tulemusel tekkinud redaktsioonis, mis oli jõus vaidluse tekkimise aastal, on sätestatud, et

¹ — Algkeel: portugali.

² — EÜT 1977, L 45, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23. Muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) ning nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse liitsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224); edaspidi „kuues direktiiv”.

„laevadel, õhusõidukites või rongides sellise [reisijate]veo [osa] ajal tarnitava kauba puhul, mille lähte- ja sihtkoht asuvad ühenduse territooriumil,“ peetakse kaubatarne kohaks reisijateveo lähtepunkti.

Edasi-tagasiveo korral käsitatakse tagasivedu eraldi veona.

[...]”.

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.]

II. Asjaolud, siseriiklikud õigusnormid ja eloltsuse küsimus

6. A. Köhler (edaspidi „hageja“) pidas 1994. aastal reisilaeval kauplust. Kaupluse pidamise käigus teostas hageja tarneid ning on tekkinud vaidlus selle üle, kas need tarded on maksustatavad või mitte. Kõnealused reisid algasid Kielist, Bremerhavenist ja Travemündest, kulgesid läbi väljaspool ühenduse territooriumi paiknevate sadamate, näiteks Norras, Eestis, Venemaal või Marokos, ning lõppesid Kielis, Bremerhavenis või Genovas. Reisi sai broneerida ainult terves ulatuses; puudus võimalus broneerida ainult teatavaid reisi osi, samuti ei olnud võimalik esmakordselt peale minna ega lõplikult maha minna mõnes teele jäävas sadamas.

7. Finanzamt (maksuamet) luges hageja kaupluses nende reise ajal teostatud müügi selliseks, mis on maksustatav ja millelt tuleb Saksamaal tasuda käibemaks vastavalt

1993. aasta Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus; edaspidi „UStG“) §-le 3e, millega on üle võetud kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkt c. UStG § 3e lõikes 1 on sätestatud, et „[k]ui kaup, mis ei ole mõeldud pardal tarbimiseks, tarnitakse laeval [...] reisijateveo ajal ühenduse territooriumil, on tarnekohaks asjakohase transpordivahendi lähtekoht ühenduse territooriumil“.

8. UStG § 3e lõikes 2 on sätestatud:

„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.“

9. Oma hagi Finanzamti vastu väitis hageja, et ühendusest väljaspool toimunud peatumiste tõttu ei ole vaidlusalused müügittehingud Saksamaal maksustatavad; UStG § 3e kohaselt ei tuleks kõnealuseid tarneid käsitleda kui selliseid, mis on teostatud reisijateveol ühenduse territooriumil.

10. Finanzgericht (maksukohus) jättis hagi rahuldamata. Ta otsustas, et see, et laev oli teinud lähtesadama ja sihtsadama vahel peatusi väljaspool ühenduse territooriumi, ei tähenda, et kaubarneid tuleks lugeda toimunuks väljaspool riigi territooriumi. „Peatumiseks“ UStG § 3e lõike 2 mõttes tuleks pidada ainult selliseid väljaspool ühenduse territooriumi tehtud peatusi, kus reisijatel on olnud võimalus lõplikuks mahaminekuks või uutel reisijatel on olnud võimalus esmakordseks pealeminekuks.

11. A. Köhler esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (föderaalne maksukohus), kes otsustas esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas laeva peatused kolmandate riikide sadamates, mille jooksul reisijad võivad laevalt nt turismi eesmärgil lühikeseks ajaks maha minna, kuid nad ei või seal oma reisi

alustada või lõpetada, kujutavad endast „ühendusest väljaspool toimunud peatumist” direktiivi 77/388/EMÜ artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes?”

III. Õiguslik hinnang

12. Sõna „peatumine” kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes on raskem määratleda, kui vaidlusaluse sätte põgusal lugemisel võiks tunduda. Mõistel „peatumine” ei ole tegelikult ühte selget tähendust, mida võiks kõnealusest tekstist tuletada. Meelde tuleb mitu võimalikku tõlgendust alates peatumisest tehnilistel põhjustel, eriti laeva tankimiseks, või lihtsalt selleks, et reisijad saaksid nautida panoraamseid vaateid, kuni peatumiseni selleks, et uued reisijad saaksid peale minna või teised reisi lõpetades maha minna; see hõlmab ka peatusi, mille jooksul reisijad saavad laevalt lahkuda külastataval maal huviväärsustega tutvumiseks ja sisseostude tegemiseks eeldusel, et nad seejärel laeva naasevad. Esmalt pilgul tundub põhjendatud seisukoht — nagu ka hageja oma kirjalikes märkustes on teataval määral teinud —, et kui õiguslooja ei ole teinud vahet, ei tuleks seda teha ka õigusakti tõlgendamisel. Siiski oleks liigne lihtsustamine tõlgendada mõistet „peatumine” kuuenda direktiivi artikli 8 mõttes selle kõige laiemas tähenduses, püüdmata mõista, miks küsimus, kas kolmandal territooriumil on toimunud peatumine või mitte, peaks olema asjakohane kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis c sätestatud erisüsteemi kohaldamiseks.

A. Artikkel 8 kui kollisiooninorm maksupädevuse piiritlemiseks riikide vahel

13. Bundesfinanzhofi esitatud küsimusele vastamiseks on vaja kõigepealt analüüsida kuuenda direktiivi artiklit 8, kus esineb väljaspool ühendust toimunud peatumise mõiste. Kõnealune artikkel sisaldab mitmesuguseid kollisiooninorme, mille eesmärk on piiritleda liikmesriikide vahel ratsionaalselt see, millises ulatuses kohaldatakse nende vastavaid siseriiklikke õigusnorme kaubatar- netega seotud käibemaksu suhtes.³ Iga sellise normiga on määratud, millisel liikmesriigil on ainuõigus kaubatar- nete käibemaksustada, kui artiklis 8 märgitud asjakohastest ühendavatest teguritest nähtub, et kaubatarne toimus asjaomase riigi territooriumil. Selles suhtes tuleb artiklit 8 tingimata käsitleda paralleelselt artikliga 9, mis sisaldab kollisiooninorme teenuste osutamise suhtes. Peale selle on kõnealused kaks artiklit üldse ainsad artiklid kuuenda direktiivi VI jaotises pealkirjaga „Maksustatavate tehingute koht”⁴ ning seitsmes põhjendus, millele äsja viitasin, kehtib võrdselt nende mõlema suhtes.

14. Ehkki Euroopa Kohtul ei ole tõepoolest veel olnud võimalust kateooriliselt sedastada, et kuuenda direktiivi artikli 8 eesmärk

³ — Vt kuuenda direktiivi seitsmes põhjendus.

⁴ — Vt seoses sellega kohtujurist Sir Gordon Slynni ettepanek kohtuasjas, milles tehti 23. jaanuari 1986. aasta otsus 283/84: Trans Tirreno Express SpA v. Ufficio provinciale IVA (EKL 1986, lk 231, eriti punkti 235 lõpp).

on ära hoida riikide maksupädevuse konfliktide, on sellist seisukohta ühemõtteliselt väljendatud artikli 9 suhtes. Euroopa Kohus asus 4. juulil 1985 tehtud otsuses kohtuasjas Berkholz seisukohale, et artikli 9 eesmärk on „tagada siseriiklike käibemaksueeskirjade territoriaalse kohaldamisala ratsionaalne piiritlemine, määratledes ühtselt teenuste osutamise koha maksustamise otstarbel” ning seega kindlalt määrata liikmesriigi ainuõigus osutatud teenuseid käibemaksustada.⁵ Seega on nende näol tegu hädavajalike õigusnormidega „pädevuskonfliktide ärahoidmiseks”.⁶ Euroopa Kohus märkis ka, et veel üks kriteerium artikli 9 lõike 1 tõlgendamiseks on määrata kindlaks kõige asjakohasem lähtekoht liikmesriikidevaheliste maksupädevusega seotud konfliktide ärahoidmiseks.⁷

15. Kuuenda direktiivi artiklis 9 sätestatud maksupädevuse piiritlemise reeglite raamistiku ning artiklis 8 sätestatud raamistiku omavaheline paralleelsus on hästi teada. Sellepärast tundub soovitatav arvestada artikli 8 käsitlemisel kavatsust hoida ära konflikte sel teel, et välditakse teiste riikide

maksupädevusse tungimist, nagu Euroopa Kohus pidas kohaseks teenuste osutamist käsitlevas artiklis 9 sätestatud reeglite tõlgendamisel.

16. Sellepärast tuleb kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis c sisalduvat erisätet ja eriti selles sättes mõiste „väljaspool ühendust toimunud peatumine” kasutamise tähendust mõista kuuenda direktiivi artikli 8 tähenduse ja eesmärgi üldises raamistikus.

B. Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c, eriti mõiste „väljaspool ühendust toimunud peatumine” päritolu ja eesmärgid

17. Nõukogu direktiividega 91/680 ja 92/111 lisatud punkti c päritolu uurimine ei nõrgenda, vaid hoopis tugevdab artikli 8 üldist tähendust sättena, mis sisaldab reeglilikku maksupädevuse konfliktide ärahoidmiseks riikide vahel.

18. Nõukogu direktiiviga 91/680 liikmesriikidevaheliste maksupiiride kaotamise kohta lisati punkt c, milles sätestati lihtsustatud käibemaksusüsteem ühendusesisesel veol sõiduki pardal tarnitavate kaupade suhtes

5 — Kohtuotsus 168/84 (EKL 1985, lk 1-2251, punkt 14) ning 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH IL v. Finanzlandesdirektion für Tirol (EKL 2003, lk 1-8785, punkt 46). Vt ka 17. novembri 1993. aasta otsused kohtuasjas C-68/92: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1993, lk 1-5881, punkt 14), kohtuasjas C-69/92: komisjon v. Luksemburg (EKL 1993, lk 1-5907, punkt 15) ning kohtuasjas C-73/92: komisjon v. Hispaania (EKL 1993, lk 1-5997, punkt 12).

6 — 13. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-30/89: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1990, lk 1-691, punkt 10); eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 14, ning eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Trans Tirreno Express, punkt 15.

7 — Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 17; 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk 1-2395, punkt 16) ning 20. veebruaril 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk 1-1005, punkt 19).

vastavalt põhimõttele, et maksustada tuleks päritoluliikmesriigis. Kõnealuse punkti eesmärk oli seada sisse lihtsustatud käibemaksimeetmed ühenduses algavate ja lõppevate reiside suhtes vastavalt päritolusadama põhimõttele. Sellist lahendust oli vaja loomulikult seetõttu, et liikmesriikidevahelised maksupiirid kaotati; oli selgelt ebasoovitav kohaldada punktis b sätestatud üldnõuet — maksustada selle alusel, kus kaubad tarnimise hetkel asuvad —, sest sellega oleks kaasnunud tarnete jaotamine vastavalt eri liikmesriikide territooriumidele, mida transpordivahend läbis.

19. Nõukogu direktiiviga 91/680 lisatud eespool mainitud punkti c sõnastust muudeti nõukogu direktiiviga 92/111, sest komisjoni arvates võis punkt c oma algses redaktsioonis tekitada segadust.⁸ Selles suhtes näitavad direktiivi 92/111 ettevalmistavad dokumendid, et komisjoni esitatud punkti c muudatuseettepanekus ei kasutatud väljendit „väljaspool ühendust toimunud peatumine”. Selle lisas sinna nõukogu, esitamata konkreetset põhjendust. Selle muudatuse suhtes oli

8 — Vt seletuskirja punkt 4 (komisjoni poolt nõukogule esitatud) ettepanekus nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388 ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (Brüssel, 4. november 1992, KOM(92) 448 lõplik).

nõukogu ka seisukohal, et punktiga c ette nähtavat lihtsustatud süsteemi, mille kohaselt maksustatakse päritoluriigis, ei tuleks kohaldada „ühendusesisese reisijateveo” ajal, nagu pakub komisjon, vaid kitsamalt, ainult „ühenduses toimuva reisijateveo osa”⁹ ajal tehtud kaubarhete suhtes.

20. Kõnealused kaks komisjoni ettepaneku muudatust annavad minu arvates selgelt tunnistust soovist tagada, et ühendusesisese reisijateveo puhul ei tohiks päritoluliikmesriigil põhinev lihtsustatud maksusüsteem tungida Euroopa Liidu väliste riikide territooriumil nende maksupädevusse. Selline kavatsus selgitab seda, miks lisati mõiste „väljaspool ühendust toimunud peatumine” kõnealusesse punkti, mida lisaks õigustab täielikult rahvusvaheline õigus.¹⁰

21. Rahvusvahelises õiguses välja kujunenud põhimõtte kohaselt on riigi suveräänsuse olulised tunnused esiteks see, et tal on absoluutsed ainuvolitused oma territooriumil maksude määramiseks, ning teiseks see, et erandeid sellest põhimõttest, eriti kui riigi

9 — Kohtujuristi kursiiv.

10 — Ehkki direktiivi 91/111 preambulis sisalduvas kuuendas põhjenduses, millesse ühenduse seadusandja on inkorporeerinud selgituse teatavate ühendusesisestel reisijal vedavatel laevadel, õhusõidukites või rongides tehtavate tehingute maksustamiskoha kindlaksmääramise kohta, ei viidata otseselt vajadusele kaitsa suhteid „kolmandate territooriumidega”, annavad teine, kolmas ja neljas põhjendus selgelt tunnistust sellest, kuidas direktiivis 92/111 sisalduvate ühendusesiseste maksupiiride kaotamist käsitlevate sätete koostamisel on arvestatud suhteid „kolmandate territooriumidega”.

territooriumil võivad tema enda seaduste asemel kehtida muud maksuseadused, saab teha ainult selle riigi suveräänsel nõusolekul.¹¹ See põhimõte on ka ilmne välissadamaskruuse jäänud kaubalaevade puhul. Sedavõrd, kuivõrd nad viibivad sadamariigi sisevetes,¹² kehtivad nende suhtes täielikult kõnealuse riigi maksuseadused.¹³ Seda olukorda ei mõjuta see, et kõnealune riik võib

loobuda laeval oma maksupädevuse tegelikult teostamisest kas põhjusel, et ta käsitleb seda kui puhtalt „laeva siseasja”,¹⁴ või ainult sellepärast, et ta ei soovi astuda samme, mis muudaksid välisriikide laevade peatumise tema sadamates vähem soodsaks.¹⁵

11 — Vt Gest, G. ja Tixier, G., *Droit Fiscal International*, 2. tr, PUF, Pariis, 1990, lk 17, kus on viide: „pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée”. Samuti Qureshi, A. H., *The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law in The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, London, 1994, lk 29, 31, ning Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, lk 3. Vt ka Rutsel Silvestre, M., *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, lk 7, 15, 16 ja 23 ning eriti lk 37, kus riigi maksupädevust kirjeldatakse kui selle riigi suveräänsusest tulenevat ning määratletakse ka kõnealuse pädevuse piirid. Viidates otseselt riigi „territoriaalsele suveräänsusele”, tsiteerib autor kohtunik Moore'i sõnu Rahvusvahelise Kohtu 7. septembri 1927. aasta otsuses *The Steamship Lotus* kohtuasjas (A-sari, nr 10, lk 69): „[t]he principle of absolute and exclusive jurisdiction within the national territory applies to foreigners as well as to citizens or inhabitants, and the foreigner can claim no exemption from the exercise of such jurisdiction, except in so far as he may be able to show either: 1) that he is, by reason of some special immunity, not subject to the operation of the local law, or 2) that the local law is not in conformity with international law”.

12 — Vt Churchill, R. R. ja Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester University Press, 3. tr, 1999, lk 61, kus on märgitud: „[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters.” [...] „By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board” (*ibidem*, lk 65). Sadamate kui riigi sisevete (mitte segi ajada riigi territoriaalvetega) lahutamatu osa kohta vt O'Connell, D. P., *The International Law of the Sea*, 1 kd, Clarendon Press, Oxford, 1982, lk 385. Nagu märgib D. Vignes oma artiklis „La juridiction de l'État du port et le navire en droit international”, *Le navire en droit international, Colloque de Toulon*, Editions A. Pedone, Pariis, 1993, lk 127–150, eriti lk 127, on sadamariigid viimasel ajal kaldunud oma jurisdiktsiooni laiendama (inglise keeles *creeping jurisdiction*).

13 — Selle kohta üksikasjalikumalt: Gidel, G., *Le Droit International Public de la mer — Le temps de paix, Tome II, Les eaux intérieures*, Topos Verlag ja Librairie Edouard Duchemin, Liechtenstein/Pariis, 1981, lk 79 jj; eriti laeva täieliku allumise kohta sadamariigi maksuseadustele, lk 119–125.

22. Samuti näitab Euroopa Kohtu praktika selgelt soovi hoida ära olukordi, kus kuuenda direktiivi rakendamine põhjustaks riikide maksusuveräänsuse riivamist nende riikide territooriumil. Kohtuasjas *Trans Tirreno Express* tehtud otsuses tunnustas Euroopa Kohus sõnaselgelt liikmesriigi vabadust kohaldada „oma territooriumi kahe punkti vahel toimunud veotehingu suhtes oma käibemaksualaseid õigusakte, isegi kui osa kõnealusest reisist jääb väljapoole selle riigi territooriumi, tingimusel et ei tungita teiste riikide maksupädevusse”.¹⁶ Seega seab kohtuotsus *Trans Tirreno Express* ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise tingimuseks

14 — Vt *cespool* viidatud Churchill, R. R. ja Lowe, A. V., *The Law of the Sea*, lk 68, kus on märgitud, et sadamariikidel on „as a matter of strict law” igal juhul õigus teostada laeva siseasjade suhtes oma jurisdiktsiooni ainult selle alusel, et laev on vabatahtlikult saabunud nende sisevetesse.

15 — Eriti on hästi teada, et sadamate vahel valitseb kommerts-konkurents neid külastavate matkelaevade kohale meelitamiseks. Õiguse kohta keelata sadamasse sisenemine vt *Combacau, J. ja Sur, S., Droit international public*, 5. tr, Montcrestien, Paris, 2001, lk 461.

16 — Kohtuotsuse punkt 21 ja hiljem ka *cespool* viidatud kohtuasjas C-30/89: komisjon v. Prantsusmaa tehtud otsuse punkt 18 (kohtujuristi kursiiv). Kohtuotsuses *Trans Tirreno Express* osutab Euroopa Kohus kaudselt „muudele riikidele”, mille hulka kuuluvad lisaks teistele liikmesriikide loomulikult ka kolmandad riigid. Ehkki kõnealuses kohtuasjas sooviti kaitsia teiste liikmesriikide maksualast pädevust, laleneb samasugune csmärk austada territoriaalset põhimõtet loogiliselt ka suhteluses kolmandate riikidega. See tuleneks ka, nagu Kreeka valitsus kohtuistungil märkis, vajadusest pidada kinni kuuenda direktiivi artikliga 2 ja artikli 3 lõikega 2 ette nähtud ühise käibemaksusüsteemi territoriaalsest kohaldamisalast. Vt ka *cespool* viidatud Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, lk 3 ja 4.

selle, „et ei tungita teiste riikide maksupädevusse”.¹⁷ Ehkki peetakse vastuvõetavaks, et riik laiendab oma maksualaste õigusaktide territoriaalse kohaldamisala rahvusvahelisesse vetesse, ei kehti see siis, kui laev läbib „teise riigi suveräänsuse alla kuuluvat ala”.¹⁸ Sellepärast lakkab liikmesriikide ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise pädevus vastavalt territoriaalsuse põhimõttele punktis, kust algab kolmandate riikide jurisdiktsioon, mille alusel maksustatakse kaubatarneid nende riikide territooriumil.

pardal toimunud kaubatarnete suhtes. Seega kehtib selliste kaubatarnete suhtes ainult üks käibemaksukord: nimelt selle riigi oma, kust on pärit vastav ühendusesisene vedu. Sellega hoitakse ära tagasipöördumine artikli 8 lõike 1 punktis b sätestatud range territoriaalsuse üldreegli juurde, mille tulemusel kohaldataks reisi käigus sellist arvu riiklikke käibemaksusüsteeme, mis vastab nende liikmesriikide arvule, mille territooriumil viibiti.¹⁹

C. Väljaspool ühendust toimunud peatumise tagajärjed pardal toimunud kaubatarnete maksustamise suhtes

23. Bundesfinanzhofi esitatud küsimusele vastamiseks on oluline võtta arvesse väljaspool ühendust toimunud peatumise tagajärgi seoses pardal toimunud kaubatarnetega.

24. Nagu olen juba maininud, on artikliga 8 ette nähtud lihtsustatud käibemaksusüsteem ühenduse territooriumil tehtava veo käigus

25. Eespool mainitud põhjustel kujutab väljaspool ühendust peatumine endast alust peatada ühise käibemaksusüsteemi toime nende peatuste ajaks väljaspool ühendust, kus kehtib kolmandate riikide maksupädevus, seal toimunud kaubatarnete suhtes. Siiski ei ole alust peatada lihtsustatud süsteemi toimet reisi ülejäänud osa ajaks ühenduse enda territooriumil ega ka rahvusvahelistes vetes ega isegi siis, kui laev liigub läbi kolmandate riikide territoriaalvete ainult transiidi korras, kui seejuures tegelikult ei riivata muude riikide maksusuveräänsust.

19 — Õiguskirjanduses on avaldatud ka arvamust, et punktis b sätestatud reegel kujutab endast „kuuendas direktiivis sisalduvat üldreeglit kaubatarnete suhtes” (Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, 1. kd, IBFD Publications, 2005, lk 557 ning eriti lk 559 ja 560). Seda muidugi tingimusel, et kõnealused kaubad ei ole lähetamiseks ega vedamiseks mõeldud kaubad, mida on mainitud artikli 8 lõike 1 punktis a.

17 — Eespool viidatud kohtuotsus *Trans Tirreno Express*, punkt 21.

18 — Eespool viidatud kohtuotsus *Trans Tirreno Express*, punkt 18.

26. Sellepärast oleks ühe ühendusesisese reisi (niivõrd, kui see kulgeb ühenduse territooriumi kahe teineteisest kaugeima punkti vahel, mis on valitud algse pardaletuleku ja lõpliku pardalt lahkumise punktideks) jagamine mitmeks ühendusesiseseks osaks — mis tuleneks sellest, kui peatada lihtsustatud käibemaksusüsteemi toime seetõttu, et tehti peatus väljaspool ühendust — tegelikult täiesti vastuolus punktis c sisalduva lihtsustamiskavatsusega. Samal ajal ei õigusta eesmärk — hoida ära kolmandate riikide maksusuveräänsuse riivamine nende riikide sadamates — kõnealuse lihtsustatud süsteemi kohaldamise ohverdamist rohkem, kui on vaja selle eesmärgi saavutamiseks. Kõnealuse eesmärgi saavutamiseks piisab sellest, kui peatada päritoluriigi käibemaksusüsteemi kohaldamine väljaspool ühenduse territooriumi peatumise ajaks.

27. Sellepärast tuleks artikli 8 lõike 1 punkti c tõlgendada nii, et ühendusesisese reisi suhtes tervikuna, nimelt reisi suhtes, mis algab ühenduse territooriumil asuvas esimeses punktis, kus reisijad pardale tulevad, ja lõpeb ühenduse territooriumil asuvas lõpp-punktis, kus reisijad võivad oma reisi lõpetada, kehtib kõnealuse artikliga ette nähtud lihtsustatud käibemaksusüsteem. Kui nende kahe punkti vahel toimub peatumine väljaspool ühendust, peatub selle mõjul

kõnealuse lihtsustatud süsteemi kohaldamine ainult selle peatuse ajaks.²⁰

28. Ei saa olla ühtegi õigustust — vaid pigem vastupidi — selleks, et kohaldada iga kord, kui laev naaseb ühendusesisesele teekonnale, järjest eri käibemaksusüsteeme. See juhtuks siis, kui peaksime pöörduma tagasi artikli 8 lõike 1 punktis b sätestatud territoriaalse süsteemi juurde või pidevalt taaskohaldama artikli 8 lõike 1 punktis c sätestatud süsteemi.²¹

29. Siin esitatav artikli 8 lõike 1 punkti c tõlgendus, mille kohaselt väljaspool ühendust toimunud peatumine lihtsalt kujutab endast alust kõnealuse artikliga ette nähtud lihtsustatud süsteemi kohaldamise peatamiseks peatumise ajaks, ei tähenda, nagu ei saaks ühendusesisene reis moodustada osa pikemast reisist, mis võib alata ja/või lõppeda väljaspool ühendust. Täpselt seda tähendab lähtekoha ja sihtkoha määratluste lõpuosas

20 — Sellele vastavalt ei kehti kolmanda riigi sadamas viibimise ajal pardal toimunud kaubarne suhtes ühendusesisese reisi lähtekohaks olnud esimese liikmesriigi käibemaksusüsteem. Kõnealuse transpordivalendi suhtes kehtib kogu selle aja jooksul kolmanda riigi maksualane pädevus täies ulatuses ning sellest tulenevalt jäävad selliste peatuste ajal pardal toimunud kaubarne selgesti välja kuuenda direktiivi territoriaalsest kohaldamisalast.

21 — Sellepärast ei nõustu ma artikli 8 lõike 1 punkti c tõlgendusega, mida tunduvad järgivat B. Terra ja J. Kajus espool viidatud tootes *A Guide to the European VAT Directives*, lk 560, märkus 552, ning seal esitatud näitega.

viide võimalikule „väljaspool ühendust toimunud peatumisele”²². On selge, et nende reisi osade ajal, mis ei ole ühendusesisest laadi, ei kohaldata artikli 8 lõike 1 punktis c sätestatud lihtsustatud korda.

30. Samamoodi, kui reisi lähtekoht on näiteks Saksamaal ning nende reisijate jaoks ei ole ette nähtud sihtkohta ühenduse territooriumil, ei ole selline reis ühendusesisest laadi ning sellepärast kehtib pardal toimuvate kaubarnete suhtes range territoriaalne kord, mis on sätestatud punktis b. Sel juhul nõutakse käibemaks sisse Saksamaal nende kaupade tarnimiselt, mis tarne ajal asusid Saksamaa territooriumil.

D. Mõistele „väljaspool ühendust toimunud peatumine” pakutav tõlgendus

31. Tundub, nagu ei saaks kasutatud sõnastusest ega ka kavatsusest, mille tulemusel mõiste „väljaspool ühendust toimunud peatumine” punkti c lisati, tuletada konkreetseid suuniseid selle kohta, kuidas kõnealust mõistet kõige paremini tõlgendada.

22 — Selles suhtes on asjakohane märkida, et näiteks Saksamaal isegi ei hõlma direktiivi ülevõtmise säte, nimelt USiG § 3e lõige 2 kuues direktiivis antud „reisijateveo lähtekoha” ja „reisijateveo sihtkoha” määratluste lõpuosasid.

32. Kasutada olevad tõlgendustegurid, eriti teleoloogiline lähenemisviis, võimaldavad üksnes esiteks kõrvale heita teatavad tõlgendused, sest need on eriti vastuolus püüeldavate eesmärkidega, ning teiseks kindlaks teha, et selle mõiste jaoks on võimalik kasutada mitut võrdselt paikapidavat tõlgendust.

33. Mulle tundub, et Saksamaa valitsuse pakutav tõlgendus kuulub esimesse liiki. Selline tõlgendus muudaks ühise käibemaksusüsteemi kohaldatavaks nende kaubarnete suhtes, mis on teostatud laeva kolmanda riigi territooriumil viibides, kui reisijatel oli võimalus laevast lahkuda ja selles riigis sisseoste teha. Arvan, et peatumise mõiste tõlgendus, millel on selline tulemus, oleks täiesti ebasoovitav, sest silmas peetav eesmärk on hoida ära kolmandate riikide maksupädevusse tungimine nende riikide territooriumil.²³

34. Mis puudutab võimalikke tõlgendusi, mis minu arvates on kooskõlas kõnealuse sätte eesmärgiga, tuleb Euroopa Kohtul lõpuks teha valik nimetatud mitme võrdselt

23 — Lisaksin veel, et nagu ka komisjon kohtuistungil märkis, et sõnasõnaliselt võttes — ehkki õiguslooja on punktis c lähtekoha ja sihtkoha määramisel otseselt viidanud uute reisijate pealminekule ja reisijate maha minekule — ei ole ta seda teinud peatumise mõiste suhtes.

paikapidava lahenduse vahel, mis sisuliselt erinevad selle poolest, kui rangelt saab nendega saavutada õiguslooja kaks eesmärki: lihtsustada kohaldatavat maksusüsteemi ja hoida ära konfliktid seoses kolmandate riikide maksusuveräänsusega väljaspool ühendust.

üksnes tulenevalt otsusest peatada laev ühendusesisese reisi ajal väljaspool ühenduse territooriumi.

35. Nende teleoloogiliselt paikapidavate tõlgenduste seast hoitakse kõige hoolikamalt ära tungimine selle kolmanda riigi maksupädevusse, kus peatumine toimub, selles tõlgenduses, mille puhul käsitletakse peatumise mõistet lihtsalt kui mis tahes peatumist selleks sobivas kohas (sadamas, lennujaamas vm jaamas), sõltuvalt transpordivahendi liigist.²⁴ Seega, hoolimata sellest, kas reisijad näiteks saavad kolmanda riigi sadamas toimuva peatumise korral laeva pardalt lahkuda, niivõrd kui võrd laeva suhtes kehtib täielikult sadamariigi maksusuveräänsus, ei kohaldata ühist käibemaksusüsteemi sellise peatumise ajal laeva pardal toimunud kaubatarnete suhtes. Selle näol on siiski tegu tõlgendusega, mida — kuna selles nii rangelt järgitakse eesmärki hoida ära kolmandate riikide territoriaalsesse jurisdiktsiooni tungimine — võidakse kuritarvitada. Seega seadustatakse sellega artikli 8 lõike 1 punktis c sätestatud korra kohaldamine laeva pardal peatumise ajal tehtavate kaubatarnete suhtes

36. Veel ühe teleoloogiliselt paikapidava peatumise mõiste tõlgenduse on esitanud komisjon ning peaaegu identse tõlgenduse on esitanud ka Kreeka valitsus ja hageja. Selle tõlgenduse kohaselt peab „peatumine” artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes tähendama seda, et reisijad saavad kas või lühikeseks ajaks kõnealuselt transpordivahendilt lahkuda ja teha kolmandas riigis sisseoste. Ainult sellistel asjaoludel võiks ühise käibemaksusüsteemi kohaldamine pardal toimunud tarnete suhtes põhjustada seoses kõnealuse kolmanda riigi maksupädevusega konflikti, mida on oluline vältida. Lõpuks tuleks mainida, et tegelik jurisdiktsioonide konflikt, mis oleks vastuvõetamatu, arvestades seadusandja eesmärki „peatumise” mõiste lisamisel artikli 8 lõike 1 punkti c, saaks tekkida ainult siis, kui on olemas võimalus valida, kas soetada kaupu laeva pardal või mujal. Teisisõnu tekiks soovimatu maksupädevuse konflikt üksnes siis, kui teatavas kohas — näiteks sadamas, mille suhtes õiguslikult kehtib sadamariigi maksusuveräänsus — peatuvate laevade pardal olevate ettevõtete suhtes, ehkki need asuvad tegelikult samal turul kui väljaspool laeva paiknevad ettevõtted, kehtiks ühenduse õiguse mõjul selline

24 — Seda toetab peale selle mõneti ka ingliskeelne versioon, kus kasutatakse lihtsalt sõna „stop” ühendusest väljaspool.

kaudne maksustamissüsteem, mis erineb sellisest, mida kohaldatakse väljaspool laeva paiknevate, kuid samuti selles riigis asuvate ettevõtete suhtes.

selt tuleb transpordivahendite suhtes täielikult kehtestada selle riigi maksusuveräänsus, mille territooriumil transpordivahend paikneb, ja hoida ära konflikte kolmandate riikide maksupädevusega. Sellepärast olen seisukohal, et eelistada tuleb seda tõlgendust, sest kui reisijatel puudub võimalus minna kaldale ja teha sisseoste, oleks küsimus seoses kollisiooni tekkimisega selle tõttu, et pardal toimunud kaubarhete suhtes võib kehtida kolmandas riigis kohaldatavast maksukorras erinev maksukord, puhtalt hüpoteetiline.

37. Äsja kirjeldatud tõlgendus ei ole niiranges vastavuses põhimõttega, mille koha-

IV. Ettepanek

38. Eespool kirjeldatud kaalutlustel teen ettepaneku, et Euroopa Kohus võiks vastata Bundesfinanzhofi esitatud küsimusele järgmiselt.

Laevade peatused kolmandate riikide sadamates, mille jooksul reisijad võivad laevalt näiteks huviväärsustega tutvumiseks lühikeseks ajaks maha minna, kuid nad ei või seal oma reisi alustada ega lõpetada, 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, mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388, ja 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 ja kehtestatakse lihtsustamise meetmed käibemaksu suhtes, artikli 8 lõike 1 punkti c mõttes, tingimusel et reisijatel on võimalus teha kõnealuse kolmanda riigi territooriumil sisseoste, ning seega peatub kõnealuses punktis sätestatud maksukorra kohaldamine vastava peatumise ajaks.