

Kohtuasi 168/84

[...]

Kuues käibemaksu ühtlustamise direktiiv – Asukoht

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

4. juuli 1985*

Kohtuasjas 168/84,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Finanzgericht (finantskohus) Hamburg'i poolt esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleli olevas menetluses järgmiste poolte vahel:

Gunter Berkholz, ettevõtte abe-Werbung Alfred Berkholz ainuomanik, kelle registrijärgne asukoht on Hamburgis,

ja

Finanzamt (maksuamet) **Hamburg-Mitte-Altstadt**,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees O. Due, kohtunikud P. Pescatore ja K. Bahlman,

kohtujurist: G. F. Mancini,

kohtusekretär: H. A. Rühl, vanemametnik,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

Prantsuse Vabariigi valitsuse nimel Comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne'i (Euroopa majanduskoostöö küsimustega tegeleva ministriumidevahelise komisjoni) peasekretariaadi ametnik Jean-Claude Antonetti kirjaliku menetluse käigus,

Taani Kuningriigi valitsuse nimel välisministeeriumi õigusnõunik Laurids Mikaelson suulise menetluse käigus,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

Euroopa Ühenduste Komisjoni nimel õigusnõunik Friedrich-Wilhelm Albrecht kirjaliku ja suulise menetluse käigus,

ning olles 6. juuni 1985. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi arvamuse,

on teinud järgmise

otsuse

(Otsuse täistekstis sisalduvad faktilised asjaolud on välja jäetud)

[...]

1. Oma 30. aprilli 1984. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. juulil 1984, esitas Finanzgericht Hamburg EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel eelotsusetaotluse nõukogu kuuenda, 17. mai 1977. aasta direktiivi (77/388/EMÜ – kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 9 lõike 1 ja artikli 15 lõike 8 tõlgendamise kohta (EÜT 1977, L 145, lk 1).

Kohtuasja taust

2. Eelotsust taotlevast otsusest nähtub, et põhikohtuasja hageja – ettevõtte *abe-Werbung Alfred Berkholz*, kelle registrijärgne asukoht on Hamburgis – tegevuse hulka kuulub mängu- ja muusikaautomaatide jms paigaldamine ja käitamine. Ta käitab enamikku automaatidest avalik-õiguslikes hoonetes Schleswig-Holsteinis ja Hamburgis, ent on paigaldanud mõned mänguautomaadid ka Deutsche Bundesbahni (saksa riigiraudtee) kahele parvlaevale, mis kurseerivad Saksamaa Fehmarni saarel asuva Puttgardeni ja Taani Rodbyhavni vahel. Nende automaatide hooldamise, remondi ja regulaarse asendamisega tegelevad *abe-Werbung*i töötajad, kes arveldavad Deutsche Bundesbahniga kohapeal. Kuigi need töötajad kulutavad nendele töödele märkimisväärse osa oma tööajast, puudub hagejal parvlaevadel alaline personal.

3. Saksa maksuasutused loevad, et umbes 10% mänguautomaatide käibest tuleb Saksa sadamas, 25% Saksa vetes liikudes ja ülejäänud avamerel, Taani territoriaalvetes ja Taani sadamas. Finanzamt nõudis makse *abe-Werbung*i poolt 1980. aastal kahel parvlaeval teenitud kogukäibelt nagu oleks see toimunud *abe-Werbung*i tegevuskohas Hamburgis ja seega Saksamaa maksustamisalal kooskõlas 1980. aasta Umsatzsteuergesetz'i (kumuleeruva käibemaksu seaduse) § 3 punkti a alapunktiga 1, mis viidi sisse kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 alusel. Finanzamt arvab ka, et koos 1980. aasta Umsatzsteuergesetz'i § 8 lõike 1 punktiga 5 (mis vastab kuuenda direktiivi artikli 15 lõikele 8) ei ole § 4 lõikes 2 sätestatud maksuvabastuse võimaldamise tingimused täidetud, sest mänguautomaatidest saadav käive ei olnud tekkinud merelaevade otseste vajaduste rahuldamisel.

4. Põhikohtuasja hageja leiab, et kõnealuseid teenuseid osutati *betriebsstätte*'st (asukohast) 1980. aasta Umsatzsteuergesetz'i § 3 punkti a alapunkti 1 teise lause tähenduses ja asukohast kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, st parvlaevade

pardal. Sellepärast arvab ta, et Saksamaa kumuleeruvat käibemaksu võib nõuda vaid 10%-lt või maksimaalselt 25%-lt mänguautomaatidega seotud käibelt. Ta on samuti arvamisel, et kogu mänguautomaatidega seotud käive laevadel on igatahes 1980. aasta Umsatzsteuergesetz'i § 4 lõike 2 ja § 8 lõike 1 punkti 5 (mis vastavad kuuenda direktiivi artikli 15 lõikele 8) alusel kumuleeruvast käibemaksust vabastatud, sest automaadid rahuldavad merelaevade otseseid vajadusi, sest rahuldavad parvlaevade vajadusi, täpsemalt reisijate meelelahutusvajadusi.

5. Finanzgericht'i arvates on kuuenda direktiivi artikkel 9 mõeldud selleks, et luua selge ja otsekohene põhimõte käibemaksualuste teenuste osutamise riigi kindlaksmääramiseks. Kuuenda direktiivi preambuli seitsmendast põhjendusest ilmneb, et artikli 9 eesmärk on vastavate siseriiklike õigusaktide ühtlustamise teel kaotada liikmesriikide jurisdiktsiooniga seotud vastuolud ja muuta liikmesriikidevaheliste finantskohustuste jaotus õiglasemaks, võttes samas arvesse asjaolu, et osa riikide käibemaksutulust moodustab olulise osa ühenduste endi ressursidest.

6. Finanzgericht'i arvates ei kuulu kõnealused teenused kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 2 loetletud erandite alla ja sellepärast tuleb neid käsitleda artikli 9 lõike 1 üldreegli alusel, mille kohaselt on teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht. Sellega seoses arutleb Finanzgericht, et kas mõistete tegevuskoht ja asukoht kõrvutamise võiks tähendada nende erinevat tähendust, st kas asukoha kriteeriumid võiksid olla töötajate ja materjalide seisukohast erinevad ja leebemad.

7. Sellega seoses mainib Finanzgericht raskusi, mis tekivad riikliku maksuõiguse territoriaalse kohaldamisala määratlemisel seoses esiteks teise liikmesriigi territooriumil samadel asjaoludel osutatavate identsete teenustega ja teiseks avamerel alustel (eelkõige riigi territooriumist kaugele sõitvatel alustel) osutatavate teenuste maksustamisega.

8. Finanzgericht'i arvates on direktiivi tõlgendamine väga oluline, et tagada riiklike õigusaktide sätete selline rakendamine, mis oleks kooskõlas direktiivi sätetega. Tema arvates kehtib see ka kuuenda direktiivi artiklis 15 sisalduva ja 1980. aasta Umsatzsteuergesetz'i § 4 ja § 8 korratud erandite loetelu kohta, võttes arvesse kuuenda direktiivi preambuli üheteistkümnendat põhjendust, kus on kirjas, et „koostada tuleks ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.“

9. Seetõttu palus Finanzgericht Euroopa Kohtult eelotsust järgmises kahes küsimuses:

1) Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „asukoht“ hõlmab ka äritegevuse (nagu näiteks mänguautomaatide käitamise) toimumise kohta väljaspool riigi territooriumi avamerel sõitval laeval? Kui see on nii, siis mis kriteeriumide alusel tuvastatakse asukoht?

2) Kas kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et merelaevade otseseid vajadusi rahuldavad teenused hõlmavad vaid neid teenuseid, mis on kindlalt seotud merelaevandusega, või ka muid teenuseid, mida osutatakse laeva pardal ja mis ei erine maal pakutavatest vastavatest teenustest, nagu seda on mänguautomaatide käitamine?

Euroopa Kohtule esitatud seisukohad

10. Seisukohad on kohtule esitanud Taani Kuningriigi ja Prantsuse Vabariigi valitsused ning Euroopa Ühenduste Komisjon.

11. Taani valitsus märgib, et merelaevadel osutatavate teenuste maksustamine tekitab probleeme seoses kuuenda direktiivi geograafilise ja isikliku kohaldamisala määramisega. Valitsuses arvates ei saa igatahes väita, et liimesriigil on õigus maksustada laeval osutatavaid teenuseid vaid selles ulatuses, kui palju antud laev riigi territoriaalvetes on. Direktiivi artikkel 3 määratleb direktiivi territoriaalse kohaldamisala viidates EMÜ asutamislepingu artiklile 227, milles ei ole territoriaalse ja isikliku kohaldamisala täpset määratlust. Seetõttu peab iga liikmesriik ise rahvusvaheliste eeskirjadega kooskõlas määratlema oma õigusaktide kohaldamisterritooriumi. Direktiivi enda kohaldamisala kattub nende piiridega. Seega ei ole midagi, mis taksitaks liikmesriikidel kohaldada oma maksuseadusi nende lipu all sõitvatele laevadele, kes asuvad väljaspool nende territoriaalset jurisdiktsiooni. Isegi kui alus on teise liikmesriigi territoriaalvetes, siis ei ole rahvusvahelises õiguses midagi, mis keelaks riigil, kelle lipu all alus sõidab, kohaldada pardal toimuvatele tehingutele oma õigusakte, kuigi neid sätteid ei saa muidugi jõustada enne, kui alus on teise riigi territooriumilt lahkunud. Järelikult ei keelata riigil, kelle lipu all alus sõidab, kohaldada oma maksualaseid õigusakte ka siis, kui alus on väljaspool riigi territooriumi. Sellega seoses peab iga riik rakendama fiskaalpoliitikat, mida peab mõistlikuks. Taani valitsuse arvates saab nende mõistete kohaldamise tulemusel tekkivad maksukonfliktid lihtsalt lahendada asjaomaste riikide koostöös. Tegelikult ei ole Taani ja Saksamaa Liitvabariigi vahel kunagi sellega seoses probleeme tekkinud; antud ülesõidu puhul rakendavad Taani ametiasutused oma jurisdiktsiooni Taani parvlaevade üle ja Saksamaa ametiasutused Saksamaa aluste üle. Mis puudutab Finanzgericht'i teist küsimust, siis Taani valitsus on arvamusel, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 8 mainitud kategooria teenused, mis on mõeldud merelaevade otseste vajaduste rahuldamiseks, ei sisalda mänguautomaatide käitamist.

12. Prantsusmaa valitsuse seisukohad käsitlevad ainult kuuenda direktiivi vastavate sätete tõlgendamist. Prantsusmaa valitsuse arvates võib asukoht kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses hõlmata igasugust tegevuskeskust, kus käibemaksukohuslane tegeleb regulaarselt selle maksu alla kuuluvate tegevustega. Sellepärast on Prantsusmaa valitsus arvamusel, et avamerel sõitvatele alustele mänguautomaatide vms (mida muu hulgas hooldab, remondib ja asendab alaliselt kohal viibiv operaatori personal) paigaldamise koht on asukoht artikli 9 lõike 1 tähenduses. Finanzgericht'i teise küsimuse osas arvab Prantsusmaa valitsus, et kuuenda direktiivi artikli 15 lõikes 8 sätestatud erand ei kehti laevadel mänguautomaatide käitamise kohta.

13. Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artikliga 9 seatakse asukoha mõiste tegevuskohaga samadele alustele. Komisjoni arvates on ilma operaatori pideva juuresviibimiseta teenuseid osutavate automaatide kiiret levikut arvestades põhimõtteliselt võimalik käsitleda nende automaatide kohta asukohana kuuenda direktiivi artikli 9 tähenduses. Komisjoni arvates oleks sellise lähenemise tulemuseks maksuvolituste ratsionaalne jaotumine, mis on kooskõlas kumuleeruvat käibemaksu käsitlevate õigusaktide üldise põhimõttega, et kaupu ja teenuseid tuleb maksustada selles riigis, kus

neid tarbitakse. Komisjon väidab, et sellest järeldub, et selliste automaatide osutatavad teenused, nagu ka teised inimeste poolt avamerel osutatavad teenused peavad olema maksuvabad. Kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 tõlgendamise osas arvab komisjon, et mänguautomaatide käitamist ei saa pidada merelaevade otseseid vajadusi rahuldavaks teenuseks selle sätte mõistes.

Asukoha mõiste kuuenda direktiivi artikli 9 tähenduses (küsimus 1)

14. Finanzgericht'i esimesele küsimusele tuleb vastata artikli 9 eesmärgi alusel võttes arvesse kuuenda direktiivi üldist kava. Nagu preambuli seitsmes põhjendus ütleb, on artikkel 9 mõeldud tagama riiklike käibemaksueeskirjadega hõlmatavate alade ratsionaalse piiritluse, määrates üheselt ära kohta, mida loetakse maksustamise seisukohalt teenuse osutamise kohaks. Artikli 9 lõikes 2 tuuakse ära mitu konkreetset kohta, mida loetakse nende teenuste osutamise kohaks, aga artikli 9 lõikes 1 on paika pandud vastav üldeeskiri. Nende sätete eesmärk on vältida esiteks jurisdiktsioonikonflikti, mis võib viia topeltnmaksustamiseni ja teiseks maksustamata jätmist, sest artikli 9 lõige 3 viitab vaid konkreetsetele olukordadele.

15. Artikli 9 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

16. Kuna see puudutab merelaevade pardal osutatavaid teenuseid, siis tuleb kõigepealt määratlada direktiivi territoriaalne kohaldamisala. Vastavalt direktiivi artiklis 3 sätestatud põhimõttele, mille kohaselt on „riigi territoorium“ Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi suhtes kindlaks määratud artiklis 227“, langeb direktiivi territoriaalne kohaldamisala iga liikmesriigi puhul kokku riigi käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisalaga. Taani valitsus väidab õigesti, et artikkel 9 ei piira liikmesriikide vabadust maksustada riigi territoriaalsest jurisdiktsioonist väljaspool asuvatel, kuid nende jurisdiktsiooni kuuluvatel merelaevadel osutatavaid teenuseid. Vastupidiselt põhikohtuasja hageja arvamusele, mida toetas ka komisjon, ei nõua kuues direktiiv, et avamerel või üldisemalt väljaspool selle riigi territooriumi, kelle jurisdiktsiooni alus kuulub, osutatavad teenused oleks maksuvabad sõltumata kohast, kus neid loetakse osutatuks, st nende osutaja tegevuskohast või asukohast.

17. Samamoodi peavad iga liikmesriigi maksuasutused valima direktiivis toodud võimaluste seast konkreetse teenuse maksujurisdiktsiooni määramiseks kõige sobivam aluse. Artikli 9 lõike 1 kohaselt võetakse peamiselt aluseks teenuse osutaja tegevuskoht ja teist kohta – asukohta, kus teenuseid osutatakse, tuleb arvestada vaid siis, kui tegevuskoha alusel ei saa ratsionaalset maksutulemust või tekitab see konflikti teise liikmesriigiga.

18. Artiklis 9 kasutatud mõisteid ja selle eelmainitud eesmärki arvestades nähtub, et teenuste osutamise kohaks ei saa lugeda muud kohta kui nende osutaja tegevuskoht, v.a juhul, kui see teine koht on teatud minimaalse suurusega ja seal on alaliselt teenuste osutamiseks vajalik tehnika ja personal. Merelaevale aeg-ajalt hooldatavate mänguautomaatide paigaldamine ei näi sobivat selleks asukohaks, eelkõige kui maksu võib kohaselt määrata ka automaatide operaatori alalises tegevuskohas.

19. Sellepärast tuleb Finanzgericht'i esimesele küsimusele vastata järgmiselt: nõukogu kuuenda, 17. mai 1977. aasta direktiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et näiteks mänguautomaatide äriotstarbelise paigaldamise kohta riigi territooriumilt välja jääval avamerel sõitvale laevale võib pidada asukohaks selle sätte tähenduses vaid siis, kui seal on alaliselt selle teenuse osutamiseks vajalikud vahendid ja inimesed ja nende teenuste osutamise kohaks ei ole kohane lugeda teenusepakkuja tegevuskohta.

Kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 8 tõlgendamine (küsimus 2)

20. Direktiivi artikkel 15 sätestab, et liikmesriigid vabastavad „enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad: [...] 4. [...] kauba tarnimine; (muu hulgas) avamerel navigeerimiseks ja tasu eest reisijate vedamiseks või kaubandus-, tööstus- või kalastuseesmärgil“ kasutatavatele laevadele; “5. [...] merelaevade tarnimine, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendileandmine [...]”; 8. lõikes 5 nimetatata teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses nimetatud lõikes osutatud merelaevade või nende lastiga“.

21. Kõikidest tsiteeritud sätetest nähtub, et artikli 15 lõike 8 kohaselt on erandiks vaid need teenused, mis on otseselt seotud merelaevade või nende lasti vajadustega, st nende aluste tegevuseks vajalikud teenused. Mänguautomaatide paigaldamist reisijate lõbustamise eesmärgil, millel ei ole otsest seost meresõiduga, ei saa selliseks teenuseks pidada.

22. Sellepärast tuleb Finanzgericht'i teisele küsimusele vastata järgmiselt: kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud erand ei hõlma selles artiklis mainitud merelaevadele paigaldatud mänguautomaatide käitamist.

Kohtukulud

23. Kohtule oma seisukohad esitanud Prantsusmaa Vabariigi, Saksamaa Liitvabariigi ja Taani Kuningriigi valitsuste ning Euroopa Ühenduse Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus riiklikus kohtus poolelioleva asja üks etapp, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (teine koda),

vastates Finanzgericht Hamburg'i poolt 30. aprilli 1984. aasta otsusega esitatud küsimustele, otsustab:

1) Nõukogu kuuenda, 17. mai 1977. aasta direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et näiteks mänguautomaatide äriotstarbelise paigaldamise kohta riigi territooriumilt välja

jäävale avamerel sõitvale laevale võib pidada asukohaks selle sätte tähenduses vaid siis, kui seal on alaliselt selle teenuse osutamiseks vajalikud vahendid ja inimesed ning nende teenuste osutamise kohaks ei ole kohane lugeda teenusepakkuja tegevuskohta.

2) Kuuenda direktiivi artikli 15 lõiget 8 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud erand ei hõlma selles artiklis mainitud merelaevadele paigaldatud mänguautomaatide käitamist.

Due

Pescatore

Bahlman

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 4. juulil 1985. aastal Luxembourgis.

P. Heim

O. Due

Kohtusekretär

Teise koja esimees