



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

7 päivänä huhtikuuta 2022¹

Asia C-294/21

**État du Grand-Duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA
vastaan
Navitours Sàrl**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (ylin tuomioistuin, Luxemburg))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero –
Kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY – 2 artiklan 1 alakohta ja 9 artiklan 2 kohdan
b alakohta – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – Kuljetuspalvelujen suorituspaikka –
Risteilyt Moseljoella – Joki yhteishallintoalueena

Johdanto

1. Niin epätodennäköiseltä kuin se tuntuukin, käsiteltävän asian juuret juontavat yli kahdensadan vuoden taakse vuoden 1815 Wienin kongressiin. Kyseisen kongressin päätössiakirjan² 25 artiklassa, joka koskee ”preussilaisia maa-alueita Reinin vasemmalla rannalla”, nimittäin päätettiin, että joet Mosel, Sauer ja Our, niiltä osin kuin ne rajaavat edellä mainittuja maa-alueita, kuuluvat niihin rajoittuville valtioille yhteisesti. Tämä päätös vahvistettiin ja sitä täsmennettiin Aachenissa 26.6.1816 tehdyn Alankomaiden kuningaskunnan ja Preussin kuningaskunnan välisen rajasopimuksen 27 artiklassa.

2. Vaikka Preussin kuningaskuntaa, Alankomaiden kuningaskuntaa silloisessa muodossaan tai Wienin kongressissa päätettyä järjestystä ei enää pitkään aikaan ole ollut olemassa, kyseinen päätös on edelleen voimassa, nykyisellään Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välillä näiden kahden valtion välisen yhteisen rajan määrittelemisestä tehdyn sopimuksen³ (jäljempänä vuoden 1984 rajasopimus) 1 artiklan 1 kappaleen nojalla. Kyseisessä sopimuksessa todetaan, että yhteishallintoalue on näkyvä osoitus Euroopan integraation

¹ Alkuperäinen kieli: puola.

² Päivätty 9.6.1815

³ Vahvistettu Luxemburgin suurherttuakunnassa Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välisestä rajaosuudesta 19.12.1984 tehdyn sopimuksen sekä näiden maiden välisen kirjeenvaihdon vahvistamisesta 27.5.1988 annetulla lailla (loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984) (Mémorial nro A-26, 7.6.1988, s. 538).

hengestä; käytännössä tämä yhteishallinto kuitenkin paradoksaalisesti aiheuttaa näille kahdelle jäsenvaltiolle hankaluuksia täyttää niille unionin lainsäädännöstä – käsiteltävässä asiassa erityisesti arvonlisäveroa koskevista säännöksistä – johtuvia velvoitteita.

3. Kuten julkisasiamies Dutheillet de Lamothella kuitenkin on ollut jo tilaisuus todeta,⁴ Wienin kongressin päätösten ja kongressin seurauksena tehtyjen kansainvälisten sopimusten määräysten ei pidä olla esteenä unionin oikeuden täydelliselle soveltamiselle ja tehokkuudelle koko unionin alueella, mukaan lukien alueet, jotka edellä mainittujen määräysten nojalla kuuluvat kahden jäsenvaltion yhteiseen hallintaan. Tämän mukaisesti ehdotan, että käsiteltävä asia ratkaistaan sitä koskevien unionin säännösten perusteella siten, että jäsenvaltioiden välisten kansainvälisten sopimusten ja niiden nojalla tehtyjen sopimusten määräykset eivät rajoita unionin säännösten soveltamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

4. Vuoden 1984 rajasopimuksen 1 artiklan 1 kappaleessa määrätään Saksan ja Luxemburgin yhteishallinnosta (kondominaatista) rajajoilla seuraavaa:

”Kaikkialla, missä Mosel, Sauer ja Our muodostavat 26.6.1816 tehdyn sopimuksen mukaisen rajan,^[5] ne ovat yhteistä aluetta, jolla molemmat sopimusvaltiot käyttävät suvereniteettia yhdessä.”

5. Vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Sopimusvaltioiden on ratkaistava yhteisellä alueella, jolla valtiot käyttävät suvereniteettia yhdessä, sovellettavaa oikeutta koskevat kysymykset täydentävällä sopimuksella”.

Tähän päivään mennessä tällaista täydentävää sopimusta ei ole tehty.

Unionin oikeus

6. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY,⁶ sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY,⁷ 2 artiklan 1 alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

⁴ Julkisasiamies Dutheillet de Lamothén ratkaisuehdotus Muller ja Hein (10/71, EU:C:1971:76, s. 735–736). Asia koski ETY:n perustamissopimuksen 90 artiklan (nykyisin SEUT 106 artikla) soveltamista alueella, jota vuoden 1816 sopimus koskee (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 1 kohta).

⁵ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 1 kohta.

⁶ EYVL 1977, L 145, s. 1.

⁷ EYVL 1991, L 376, s. 1.

– –”.

7. Kyseisen direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ’maan alueella’ tarkoitetaan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen alueellista soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta 227 artiklassa.”

8. Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan b alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin:

– –

b) kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu”.

Tosiseikat, menettelyn kulku ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun Navitours Sàrl -yhtiön liiketoimintana on turistiristeilyjen järjestäminen sillä Moselin osuudella, joka on yhteishallinnassa vuoden 1984 rajasopimuksen nojalla. Joen erityisaseman vuoksi veroviranomaiset ovat todenneet, että Navitours-yhtiö harjoittaa liiketoimintaa arvonlisäverosäännöksissä tarkoitettulla tavalla valtion rajojen ulkopuolella, minkä vuoksi kyseiset viranomaiset eivät ole vaatineet arvonlisäveron maksamista näiden risteilyjen hinnasta.

10. Vuonna 2004 Navitours-yhtiö hankki Alankomaista matkustaja-aluksen harjoittamaansa liiketoimintaa varten. Veroviranomaiset sovelsivat kyseiseen alukseen yhteisöhankintaa koskevia säännöksiä, toisin sanoen liiketoimi vapautettiin verosta Alankomaissa ja siitä kannettiin vero Luxemburgissa.⁸ Veroviranomaiset kuitenkin epäivät Navitours-yhtiöltä oikeuden vähentää aluksen hankinnasta maksettu arvonlisävero ja perustelivat tätä sillä, että alusta ei hankittu verollisen liiketoiminnan harjoittamiseen, koska Navitours-yhtiön yhteishallintoalueen vesillä harjoittamasta liiketoiminnasta ei kanneta veroa, joten tämä vähennysoikeuden edellytys ei täyty.

11. Navitours-yhtiön valituksen johdosta Cour d’appel (ylioikeus, Luxemburg) kyseenalaisti edellä mainitun vähennysoikeuden epäämisen 10.7.2014 antamassaan tuomiossa, jossa se totesi, että kyseisen yhtiön liiketoiminnasta voidaan kantaa vero joko Luxemburgissa tai Saksassa, jolloin yhtiöllä on oikeus verovähennykseen.

12. Tämän tuomion seurauksena veroviranomaiset vaativat 5.8.2015 tekemässään päätöksessä Navitours-yhtiötä maksamaan arvonlisäveroa sen verovuosina 2004 ja 2005 harjoittamasta liiketoiminnasta. Navitours-yhtiön valituksen johdosta tribunal d’arrondissement de Luxembourg

⁸ Yhteisöhankinnoista säädetään direktiivin 77/388 XVI a osastossa. Kansallisten tuomioistuinten käsittelyssä Navitours-yhtiö kyseenalaisti käsiteltävän liiketoimen tällaisen luokittelun, koska yhtiön mielestä liiketoimen kohteena ollut alus ei Moselin erityisaseman vuoksi ole koskaan saapunut Luxemburgin veroalueelle. Tämä näkemys ei ollut mitenkään epälooginen, kun otetaan huomioon tapa, jolla veroviranomaiset suhtautuvat yhteishallintoalueeseen. Kansalliset tuomioistuimet kuitenkin hylkäsivät tämän näkemyksen, eikä Navitours-yhtiön laivanhankintaliiketoimen määrittelemisen yhteisöhankinnaksi ole riidanalaisena pääasiassa.

(piirituomioistuin, Luxemburg) kumosi tämän päätöksen 23.5.2018 annetulla tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin totesi erityisesti, että Luxemburgin veroviranomaisilla ei ole oikeutta kantaa arvonlisäveroa yhteishallintoalueella harjoitetusta liiketoiminnasta, koska Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välillä ei ole sopimusta arvonlisäveron soveltamisesta kyseisellä alueella. Cour d'appel (ylioikeus, Luxemburg) piti tämän päätöksen voimassa 11.12.2019 annetulla tuomiolla.

13. État du Grand-duché de Luxembourg (Luxemburgin valtio) ja Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxemburgin verohallinto) tekivät viimeksi mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Tässä tilanteessa Cour de cassation (ylin tuomioistuin, Luxemburg) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sovelletaanko direktiivin [77/388] 2 artiklan 1 alakohtaa, jossa säädetään, että ’arvonlisäveroa on kannettava: 1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta’,

ja/tai direktiivin [77/388] 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa, jossa säädetään, että ’kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu’,

ja johtavatko ne arvonlisäveron kanton Luxemburgissa henkilökuljetuspalveluista, joiden suorittamisesta vastaa Luxemburgiin sijoittautunut palvelujentarjoaja, jos mainitut palvelut suoritetaan yhteishallintoalueella, joka määritellään [vuoden 1984 rajasopimuksessa] yhteiseksi alueeksi, jolla Luxemburgin suurherttuakunta ja Saksan liittotasavalta käyttävät suvereniteettia yhdessä, ja jonka osalta mainitut valtiot eivät ole tehneet kuljetuspalveluiden arvonlisäverotusta koskevaa sopimusta, jonka tekemisestä määrätään [vuoden 1984 rajasopimuksen] 5 artiklan 1 kappaleessa, jonka mukaan ’sopimusvaltioiden on ratkaistava yhteisellä alueella, jolla valtiot käyttävät suvereniteettia yhdessä, sovellettavaa oikeutta koskevat kysymykset täydentävällä sopimuksella?’”

14. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 10.5.2021. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Navitours-yhtiö, Luxemburgin ja Saksan hallitukset sekä Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä. Asianosaiset vastasivat kirjallisesti tuomioistuimen esittämään kysymykseen.

Asian tarkastelu

15. Esittäessään ennakkoratkaisupyyntönsä käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa itse asiassa selvittää kaksi eri kysymystä, eli ensinnäkin sen, sovelletaanko arvonlisäverosäännöksiä yhteishallintoalueella suoritettuihin kuljetuspalveluihin, vaikka Luxemburgin ja Saksan välistä sopimusta arvonlisäverosäännösten soveltamisesta tällä alueella ei ole olemassa, ja toiseksi sen, johtaako näiden säännösten soveltaminen tai voiko niiden soveltaminen johtaa siihen, että näistä palveluista kannetaan vero Luxemburgissa.

16. Vaikka nämä kysymykset ovat tietenkin kiinteästi sidoksissa toisiinsa, ne ovat kuitenkin erillisiä ja niitä on tarkasteltava yksitellen. Ennen sitä on kuitenkin ratkaistava, onko käsiteltävässä asiassa kyse direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista kuljetuspalveluista.

Turistiristeilyt kuljetuspalveluina arvonlisäverotuksessa

17. Tuomiossa *Trijber ja Harmsen*⁹ unionin tuomioistuin totesi perusteellisen tarkastelun jälkeen,¹⁰ että – ellei kansallisen tuomioistuimen tarkastuksesta muuta johdu – toiminta, joka koostuu korvausta vastaan suoritettavasta palvelusta, jossa matkustajia otetaan veneen kyytiin tilaisuuksiin, joissa he voivat tutustua kaupunkiin vesiteitse, ei muodosta direktiivin 2006/123/EY¹¹ 2 artiklan 2 kohdan d alakohdassa tarkoitettua kuljetusalan palvelua.

18. Tästä syystä on punnittava, ovatko Navitours-yhtiön tarjoamat palvelut tämän tuomion valossa lainkaan direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja kuljetuspalveluja. Jos tähän kysymykseen vastattaisiin kieltävästi, käsiteltävässä asiassa esitetty ennakkoratkaisupyyntö, joka nimenomaan koskee kyseisen säännöksen tulkintaa, menettäisi merkityksensä. Tämän vuoksi unionin tuomioistuin esitti käsiteltävässä asiassa asianosaisille kysymyksen tästä aiheesta.¹²

19. Mielestäni ei kuitenkaan ole perusteltua pitää direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa käytettyä kuljetuspalveluiden käsitettä täysin samansisältöisenä direktiivissä 2006/123 käytetyn kuljetusalan palveluiden käsitteen kanssa. Olen tässä asiassa samalla kannalla kuin Navitours-yhtiö, Luxemburgin hallitus ja komissio olivat vastauksissaan unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen.¹³

20. Aluksi huomautan, että unionin tuomioistuimen edellä mainittu tuomio perustuu pitkälti tuomioon *Trijber ja Harmsen* johtaneen toisen asian pääkäsitteilyn kohteena olleisiin hyvin erikoislaatuisiin palveluihin, joissa varsinaisen kuljetuksen merkitys oli vähäinen.¹⁴ Mikään ei kuitenkaan viittaa siihen, että Navitours-yhtiön palvelut, jotka ovat pääasian kohteena käsiteltävässä asiassa, olisivat luonteeltaan vastaavia. Näissä palveluissa on nimittäin kyse risteilyjen järjestämisestä sisävesillä, eli toiminnasta, jonka perustavanlaatuisuus on matkustajien kuljettaminen.¹⁵

21. Näistä tosiseikkojen välisistä eroista riippumatta direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan kuljetuspalvelujen käsitteen ja direktiivin 2006/123 2 artiklan 2 kohdan d alakohdan kuljetusalan palvelujen käsitteiden erilaisen tulkinnan puolesta puhuu mielestäni kuitenkin se, että näiden säännösten tarkoitukset ovat täysin erilaiset. Tähän seikkaan kiinnittävät huomiota vastauksissaan myös Navitours-yhtiö, Luxemburgin hallitus ja komissio.

⁹ Tuomio 1.10.2015, *Trijber ja Harmsen* (C-340/14 ja C-341/14, EU:C:2015:641, 43–59 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta).

¹⁰ Ehdotukseni mukaisesti. Ks. ratkaisuehdotukseni em. yhdistetyissä asioissa *Trijber ja Harmsen* (EU:C:2015:505, 26–43 kohta).

¹¹ Palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/123/EY (EUVL 2006, L 376, s. 36).

¹² Jollei Navitours-yhtiön tarjoamia palveluja pidetä direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuina kuljetuspalveluina, niitä olisi pidettävä kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuina viihdepalveluina, kuten Navitours-yhtiö toteaa vastauksessaan tähän kysymykseen. Tällaisten palvelujen verotuspaikkana puolestaan pidetään paikkaa, ”jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään”, joka yhtiön mielestä tarkoittaisi jälleen yhteishallintoaluetta. En kuitenkaan ole vakuuttunut siitä, voisiko unionin tuomioistuin itsenäisesti ilman ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamia lisätietoja luokitella kyseiset palvelut siten ja pelastaa tällä tavoin nyt käsiteltävässä asiassa esitetyn ennakkoratkaisupyynnön.

¹³ Saksan hallitus antoi kysymykseen monisyisemmän vastauksen, jonka mukaan käsiteltävien palvelujen määrittäminen kuljetuspalveluiksi kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimivaltaan.

¹⁴ Ks. em. tuomio *Trijber ja Harmsen*, 56 kohta.

¹⁵ Tilanne on tietenkin toinen, jos laiva pysyy kiinnitettynä rantaan ja sitä käytetään muuhun tarkoitukseen kuin vesiliikenteeseen, esimerkiksi kansainvälisen sopimuksen allekirjoituspaikkana (kuten Schengenin sopimuksen tapauksessa). Tällöin ei mielestäni voi olla kyse kuljetuspalvelusta (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24 ja 25 kohta).

22. Direktiivillä 2006/123 konkretisoidaan palvelujen tarjoamisen vapaus ja palvelujen tarjoajien sijoittautumisvapaus yhteismarkkinoilla. Kyseisen direktiivin 2 artiklan 2 kohdan d alakohdan tarkoituksena on rajata direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle palvelut, joita koskevat (nykyisen) EUT-sopimuksen kolmannen osan VI osaston yksityiskohtaiset määräykset sekä näistä määräyksistä johdetut säännökset ja joihin ei SEUT 58 artiklan 1 kohdan nojalla sovelleta yleistä palvelujen tarjoamisen vapautta. Tätä säännöstä on siis tulkittava suppeasti siten, että sitä sovelletaan ainoastaan sellaisiin palveluihin, jotka voidaan perustellusti ja EUT-sopimuksen nojalla sulkea palvelujen tarjoamisen vapauden ulkopuolelle. Tuomiossa Trijber ja Harmsen tuomioistuin totesi toisen pääkäsitteilyn kohteena olleista palveluista, ettei niiden poissulkeminen tällä tavoin ole perusteltua.

23. Direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohta on luonteeltaan täysin erilainen. Sen tarkoituksena ei ole säännellä yksityiskohtaisesti kuljetuspalveluja yleensä suhteessa muunlaisiin palveluihin, vaan ainoastaan säätää yksityiskohtaisesti yhdestä kuljetuspalveluihin liittyvästä seikasta eli niiden suorituspaikasta. Tässä yhteydessä on muistettava, että arvonlisäveron alaisten liiketoimien suorituspaikkaa koskevan sääntelyn ensisijainen merkitys liittyy siihen, että suorituspaikka ratkaisee sen, kenellä on verotusvalta näihin liiketoimiin. Jos liiketoimi jollain tavoin koskee useampaa kuin yhtä jäsenvaltiota (esim. kuljetus yhdestä jäsenvaltiosta toiseen), kyseisen liiketoimen suorituspaikan määrittelemisen periaatteet vaikuttavat olennaisesti siihen, miten verotusoikeus jakautuu näiden jäsenvaltioiden kesken. Yleisenä periaatteena tällaisissa tapauksissa on se, että vero pitää kantaa tavaran tai palvelun tosiasiallisessa kulutuspaikassa.

24. Direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, (tosiasiallisesti) tapahtuu. Unionin lainsäätäjät piti siis eniten tosiasiallista tilannetta vastaavana ratkaisuna sitä, jossa kuljetuspalvelun suorituspaikkana pidetään kulkuneuvon sijaintipaikkaa palvelun suorittamisen aikana silloin, kun kulkuneuvo on liikkeessä.¹⁶ Oikeus kantaa veroa tällaisesta palvelusta määräytyy siis sen matkan pituuden perusteella, jonka kulkuneuvo on kulkenut tietyn jäsenvaltion alueella, eikä esimerkiksi lastauspaikan tai palvelun suorittamiseen kuluneen ajan perusteella.¹⁷

25. Tästä näkökulmasta direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kuljetuspalveluna on pidettävä jokaista sellaista palvelua, jonka ainoa tai pääasiallinen osatekijä on henkilöiden tai tavaroiden siirtäminen vähäpätöistä pidemmän matkan¹⁸ riippumatta siitä, mikä on siirtämisen tarkoitus (kaupankäynti, matkailu, viihde jne.), tai siitä, alkaako ja päättyykö palvelu samassa paikassa vai eri paikoissa. Jokainen tällainen tilanne voi nimittäin johtaa verotusvallan jakautumiseen useamman jäsenvaltion kesken, ja tämä jako pitäisi tehdä kyseisen säännöksen mukaisesti eli kuljettu matka huomioiden.

26. Periaate, jonka mukaan unionin eri säädöksissä käytettyjä samankaltaisia käsitteitä pitää tulkita samalla tavoin, ei mielestäni ole esteenä sille, että edellä mainittujen käsitteiden merkitykset erotetaan toisistaan direktiivien 77/388 ja 2006/123 valossa.¹⁹

¹⁶ Ks. vastaavasti tuomio 6.11.1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, 12–14 kohta).

¹⁷ Tämä periaate on vahvistettu nimenomaisesti em. tuomiossa Reisebüro Binder, 15 ja 16 kohta.

¹⁸ Tämä viimeksi mainittu rajoitus sulkee kuljetuspalvelujen ulkopuolelle esimerkiksi nosturilla tehtävän tavaroiden siirtämisen kaltaiset palvelut.

¹⁹ Ks. vastaavasti vakuutuksen käsitteestä tuomio 8.10.2020, United Biscuits (Pensions Trustees) ja United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, 36 kohta).

27. Ensinnäkin näiden kahden säädöksen luonteen ja tarkoituksen edellä todetusta erilaisuudesta seuraa, että on perusteltua ymmärtää kuljetuspalveluiden ja kuljetusalan palveluiden käsitteet eri tavoin. Samankaltaiset palvelut voidaan siis luokitella eri lailla niiden päämäärien mukaan, joihin näiden kahden säädöksen soveltamisella pyritään.

28. Lisäksi näitä kahta käsitettä ei muutoinkaan ole mahdollista tulkita täysin yhteneväisesti.

29. Yhtäältä direktiivin 2006/123 2 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaan satamapalvelut luetaan kuljetusalan palveluihin. Unionin tuomioistuin on vastaavasti todennut, että ajoneuvojen katsastuspalvelut kuuluvat tämän säännöksen soveltamisalaan.²⁰ Mielestäni ei ole epäilystä siitä, etteivät satamapalvelut eivätkä ajoneuvojen katsastuspalvelut voi olla direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja kuljetuspalveluja. Ennen kaikkea niihin olisi mahdotonta soveltaa tähän säädökseen sisältyvää kuljetun matkan arviointiperustetta.

30. Toisaalta unionin tuomioistuin on selkeästi todennut, että asetuksen (ETY) N:o 3577/92²¹ säännökset sekä vastaavasti SEUT VI osaston liikennettä koskevat määräykset, joiden nojalla tämä asetus on annettu, koskevat risteilyjä.²² Olisi vaikeaa kohdella sisävesiristeilyjä eri tavalla, vaikka niihin sovelletaan toisen, EUT-sopimuksen samoihin määräyksiin perustuvan asetuksen säännöksiä.²³

31. Kuten edellä esitetystä seuraa, kuljetusten eri osa-alueita koskevien unionin eri säädösten perusteella on vaikeaa määrittellä yhdenmukaisesti kuljetuksen käsite ja siitä johdetut termit. Kuten jo edellä totesin, mielestäni tällainen yhdenmukainen määrittely ei kuitenkaan ole välttämätön, kun otetaan huomioon, kuinka erilaisiin tavoitteisiin näillä säädöksillä pyritään.²⁴

32. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että risteilyjen järjestämistä jokilaivalla pidetään direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kuljetuspalveluna.

Arvonlisäverosäännösten soveltaminen yhteishallintoalueella

33. Direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti sisävesiliikenteen palvelujen suorituspaikka Moseljoen sillä osuudella, joka muodostaa Luxemburgin ja Saksan välisen rajan, on kyseinen vesialue, jolla puolestaan vuoden 1984 rajasopimuksen nojalla nämä kaksi jäsenvaltiota käyttävät suvereniteettia yhdessä, eli kyseessä on yhteishallintoalue. Tästä syystä on tarkasteltava, täyttyvätkö kyseisen direktiivin soveltamisen edellytykset tällä alueella, eli onko kyseessä tämän direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu jäsenvaltion alue, ja voivatko mainitut jäsenvaltiot soveltaa – ja millä tavoin – tällä alueella niitä säännöksiä, jotka ne ovat säätäneet kyseisen direktiivin täytäntöön panemiseksi.

²⁰ Tuomio 15.10.2015, Grupo Itevelesa ym. (C-168/14, EU:C:2015:685, tuomiolauselman 1 kohta).

²¹ Palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen soveltamisesta meriliikenteeseen jäsenvaltioissa (meriliikenteen kabotaasi) 7.12.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 3577/92 (EYVL 1992, L 364, s. 7).

²² Tuomio 27.3.2014, Alpina River Cruises ja Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

²³ Tarkemmin sanottuna muita kuin jäsenvaltiosta olevia liikenteenharjoittajia koskevista edellytyksistä saada harjoittaa siellä sisävesiväylien tavara- tai henkilöliikennettä 16.12.1991 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 3921/91 (EYVL 1991, L 373, s. 1).

²⁴ Vastaavasti julkisasiamies P. Pikamäen ratkaisuehdotus em. asiassa United Biscuits (Pensions Trustees) ja United Biscuits Pension Investments (EU:C:2020:380, 73 kohta).

Yhteishallintoalue arvonlisäverosäännöksissä tarkoitettuna jäsenvaltion alueena

34. Kuten jo edellä mainitsin, Navitours-yhtiön risteilyliiketoiminnasta Moselilla ei kannettu arvonlisäveroa, koska Luxemburgin (ja näyttää siltä, että myös Saksan) veroviranomaiset eivät pitäneet tätä yhteishallintoalueella harjoitettavaa liiketoimintaa arvonlisäverosäännöksissä tarkoitettuna ”maan alueella” harjoitettuna toimintana. Tämä johtui kyseisen alueen erityisasemasta molempien jäsenvaltioiden yhteisessä hallinnassa. Vaikka Luxemburgin veroviranomaisten kanta muuttui, kun oli välttämätöntä myöntää Navitours-yhtiölle oikeus vähentää arvonlisävero tätä toimintaa varten hankitun aluksen hankintakustannusten perusteella, vaikuttaa siltä, että pääasiaa käsitelleet ensimmäisen ja toisen oikeusasteen tuomioistuimet jakavat käsityksen yhteishallintoalueen verotuksellisesta erityisasemasta.

35. En kuitenkaan pidä tätä käsitystä oikeana.

36. Direktiivin 77/388 3 artiklan 2 kohdassa määritellään maan alue viittaamalla EY:n perustamissopimuksen alueelliseen soveltamisalaan, joka on määritelty kyseisen sopimuksen 299 artiklassa.²⁵ Tarkemmin sanottuna tämän viimeksi mainitun määräyksen nojalla perustamissopimusta, ja sen seurauksena myös direktiiviä 77/388, sovelletaan Saksan liittotasavallassa ja Luxemburgin suurherttuakunnassa. Vaikka kyseinen määräys sisältää paljon poikkeuksia ja yksityiskohtaisia sääntöjä, mikään niistä ei kuitenkaan koske yhteishallintoaluetta.²⁶ Yhteishallintoaluetta ei myöskään ole suljettu maan alueen käsitteen ulkopuolelle direktiivin 77/388 3 artiklan 3 kohdan perusteella.

37. Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta vain, että yhteishallintoalue kuuluu direktiivin 77/388 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun maan alueeseen. Päinvastaisessa tapauksessa jouduttaisiin toteamaan, ettei tällä alueella lainkaan sovelleta unionin oikeutta, mikä olisi järjenvastainen johtopäätös.

38. Tässä tapauksessa on erityistä se, että kyseessä on yhtä aikaa kahden jäsenvaltion alue, eivätkä direktiivin 77/388 laatijat ottaneet huomioon tällaista poikkeuksellista tilannetta. Tästä syystä on vastattava kysymyksen, millä tavoin kyseistä direktiiviä on sovellettava käsiteltävällä alueella.

Arvonlisäverosäännösten soveltamisedellytykset yhteishallintoalueella

39. Sekä Saksan hallitus että Navitours-yhtiö väittävät käsiteltävässä asiassa esittämässään huomautuksissa, että kansainvälisen oikeuden säännösten mukaan yhden valtion hallinnan toteutuminen yhteishallintoalueella edellyttää toisen valtion hyväksyntää, minkä seurauksena Luxemburgin suurherttuakunta tai Saksan liittotasavalta eivät voi käyttää arvonlisäverotusoikeuttaan niiden yhteishallinnassa olevalla alueella tilanteessa, jossa ne eivät ole tehneet vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklassa tarkoitettua sopimusta.²⁷ Saksan hallituksen mielestä myöskään direktiivi 77/388 ei ole esteenä sille, että molemmat asianomaiset jäsenvaltiot luopuisivat väliaikaisesti liiketoimien verottamisesta tällä alueella kansainvälisen oikeuden mukaisesti ja hyvien naapuruussuhteiden edistämiseksi.

40. Unionin oikeuden valossa tämä näkemys on mielestäni kuitenkin täysin perusteeton.

²⁵ Aiemmin EY 227 artikla.

²⁶ Muistutan, että yhteishallintoalue oli olemassa jo ennen vuoden 1984 rajasopimuksen tekemistä (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 2 kohta).

²⁷ Kuten tiedetään, tällaista sopimusta ei toistaiseksi ole olemassa.

41. Direktiivissä 77/388 ei ole yhtään sellaista säännöstä, joka oikeuttaisi Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan luopumaan yhteishallintoalueella suoritettujen liiketoimien verottamisesta. Direktiivin 2 artiklan mukaan jokaisesta vastikkeellisesta palvelun suorituksesta on kannettava veroa, ja kaikki poikkeukset tästä periaatteesta on määriteltävä selkeästi ja suppeasti.²⁸ Direktiivissä ei kuitenkaan ole sellaista säännöstä, jossa vapautettaisiin verosta yhteishallintoalueella tehdyt liiketoimet.

42. Jos puolestaan tarkastellaan vuoden 1984 rajasopimusta, on ennen kaikkea huomattava, että unionin oikeudessa kunnioitetaan kansainvälisen oikeuden säännöksiä, joissa määritellään jäsenvaltioiden alueellisen suvereniteetin laajuus. Unionin oikeuden alueellinen soveltamisala on määritelty nimenomaan viittaamalla tähän suvereniteettiin kuuluvaan alueeseen, joka on määritelty kansainvälisessä oikeudessa ja sen täytäntöön panemiseksi säädetyssä kansallisessa lainsäädännössä. Tämä taataan EY 299 artiklan²⁹ yksityiskohtaisissa säännöksissä ja arvonlisäverotuksen osalta direktiivin 77/388 3 artiklan 2 kohdassa.³⁰ Tätä koskevat myös tuomiot, joihin Saksan hallitus vetoaa.³¹

43. Edellä esitetyn perusteella sekä Luxemburgin suurherttuakunta että Saksan liittotasavalta voivat (ja niiden pitäisi) vuoden 1984 rajasopimuksen 1 artiklan nojalla käyttää yhteishallintoalueella verotusvaltaansa arvonlisäverotuksessa, ja niillä on oikeus sopia verotusvallan käytön periaatteista.

44. Kuten unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, kahden jäsenvaltion välisen sopimuksen määräyksiä ei kuitenkaan voida soveltaa näiden valtioiden keskinäisissä suhteissa, jos ne ovat perustamissopimuksen säännösten vastaisia.³² Mielestäni samaa periaatetta on noudatettava myös silloin, jos kahden jäsenvaltion välinen sopimus on unionin johdetun oikeuden säädösten vastainen, sillä päinvastaisessa tilanteessa jäsenvaltiot voisivat sopia keskenään poikkeuksista unionin lainsäädäntöön, mikä kyseenalaistaisi tämän lainsäädännön tehokkuuden. Tästä seuraa, että vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklassa tarkoitettun sopimuksen puuttuminen ei voi olla perusteluna unionin oikeuden vastaisen tilanteen ylläpitämiselle eli sille, ettei yhteishallintoalueella suoritetuista liiketoimista kanneta veroa. On myös syytä huomata, että vuoden 1984 rajasopimus on tehty direktiivin 77/388 antamisen jälkeen, joten kyseisen sopimuksen tekohetkellä molemmat jäsenvaltiot olivat tietoisia tässä direktiivissä säädetyistä velvoitteista.

45. Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan luopuminen veron kantamisesta yhteishallintoalueella suoritetuista liiketoimista on väliaikaista, koska asianomaiset jäsenvaltiot neuvottelevat parhaillaan asiaa koskevasta sopimuksesta, on lopuksi todettava, että kyseinen ”väliaikaisuus” on kestänyt jo lähes 45 vuotta.³³ Direktiivissä 77/388 ei myöskään säädetä yhteishallintoaluetta koskevista pysyvistä eikä väliaikaisista poikkeuksista.

²⁸ Ks. vastaavasti hiljattain annettu tuomio 21.10.2021 Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, 22 kohta).

²⁹ Nykyisin SEU 52 artikla ja SEUT 355 artikla. Ks. myös SEUT 77 artiklan 4 kohta.

³⁰ Nykyisin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY (EYVL 2006, L 347, s. 1), joka on korvannut direktiivin 77/388, 5 artiklan 2 kohta.

³¹ Saksan hallitus siteeraa erityisesti seuraavia tuomioita: tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 27.2.2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

³² Ks. erityisesti tuomio 20.5.2003, Ravil (C-469/00, EU:C:2003:295, 37 kohta). Tällaiseen olettamukseen perustui myös tuomio 6.3.2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158).

³³ Direktiivin 77/388 1 artiklan mukaan jäsenvaltiolla oli velvollisuus saattaa yhteinen arvonlisäverojärjestelmä voimaan viimeistään 1.1.1978. Vuoden 1984 rajasopimus on tosin tehty tämän jälkeen, mutta mikään ei viittaa siihen, että yhteishallintoalueen verotustilanne olisi ollut ennen rajasopimusta erilainen kuin nykyisin.

46. Se, että neuvosto on antanut täytäntöönpanopäätöksen 2010/579/EU,³⁴ ei kyseenalaista edellä esitettyjä johtopäätöksiä. Kyseinen päätös koski sitä, että Luxemburgin ja Saksan välisen Moselin ylittävän rajasillan voitiin katsoa sijaitsevan kokonaan Luxemburgin suurherttuakunnan alueella, kun oli kyse kyseisen sillan kunnostukseen tarkoitetuista tavaroiden luovutuksista, palvelujen suorituksista ja yhteisöhankinnoista.

47. Toisin kuin Navitours-yhtiö huomautuksissaan esittää, tätä päätöstä ei annettu siksi, ettei sillan kunnostukseen liittyviin liiketoimiin olisi ollut mahdollista soveltaa arvonlisäverosäännöksiä, vaan siksi, että oli tarpeen yksinkertaistaa arvonlisäverosäännösten soveltamista määrittelemällä kyseisten liiketoimien suorituspaikaksi yhden jäsenvaltion alue.³⁵ Päätös ei koskenut ainoastaan yhteishallintoalueella suoritettuja liiketoimia vaan myös niitä liiketoimia, joiden suorituspaikka direktiivin 2006/112 säännösten mukaan olisi ollut yksinomaan jommankumman jäsenvaltion alueella. Jo päätöksen otsikossa osoitetaan nimenomaisesti, että päätöksellä sallitaan *poikkeukset* kyseisen direktiivin säännöksistä, eikä päätöksessä säädetä direktiivin säännösten soveltamisen kannalta välttämättömistä keinoista.

48. Yhtenä tämän päätöksen antamisen edellytyksenä oli myös se, että poikkeus ei vaikuttanut kielteisesti arvonlisäverosta kertyviin unionin omiin varoihin.³⁶ Sen sijaan sillä, että yhteishallintoalueella suoritetuista liiketoimista ei ole kannettu veroa vuodesta 1978 saakka, on epäilemättä tällainen kielteinen vaikutus.

49. On vielä syytä todeta, että käsiteltävien liiketoimien verottamatta jättämisestä seuraa muitakin aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin liittyviä virheitä arvonlisäveron soveltamisessa, mitä käsiteltävä asia ja pääkäsitteilyn kulku oivallisesti havainnollistavat. Nämä liiketoimet, kuten esimerkiksi risteilyaluksen hankkiminen yhteishallintoalueella harjoitettavaa liiketoimintaa varten, josta pääasian riita alun perin syntyi, joko eivät myöskään ole veronalaisia (Navitours-yhtiön alkuperäisen näkemyksen mukaisesti³⁷), ovat veronalaisia ilman verovähennysoikeutta (veroviranomaisten alkuperäisen näkemyksen mukaisesti³⁸) tai oikeuttavat verovähennykseen, vaikka liiketoimista ei myöhemmissä vaihdannan vaiheissa tosiasiallisesti kanneta veroa (pääasian oikeusriidassa ensimmäisessä ja toisessa oikeusasteessa annettujen tuomioiden mukaisesti³⁹). Mikään näistä vaihtoehdoista ei ole direktiivin 77/388 säännösten mukainen.⁴⁰

50. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että jättäessään arvonlisäveron kantamatta yhteishallintoalueella suoritetuista liiketoimista sekä Luxemburgin suurherttuakunta että Saksan liittotasavalta jättävät noudattamatta niille direktiivin 77/388 (nykyisin direktiivin 2006/112) säännösten mukaan kuuluvia velvoitteita.⁴¹ Nämä liiketoimet ovat näiden säännösten nojalla veronalaisia, eikä vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklassa tarkoitettua sopimuksen puuttumisesta seuraa, että nämä jäsenvaltiot vapautuisivat näiden säännösten noudattamisesta.

³⁴ Luvan antamisesta Saksan liittotasavallalle ja Luxemburgin suurherttuakunnalle soveltaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 5 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 27.9.2010 annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös 20100/579/EU (EUVL 2010, L 256, s. 20).

³⁵ Päätöksen 2010/579 johdanto-osan neljäs ja viides perustelukappale.

³⁶ Päätöksen 2010/579 johdanto-osan kuudes perustelukappale.

³⁷ Ks. alaviite 8 tämän ratkaisuehdotuksen 10 kohdassa.

³⁸ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 10 kohta.

³⁹ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 11 kohta.

⁴⁰ En käsittele laajemmin tätä juonetta, koska aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettavat liiketoimet eivät ole käsiteltävän asian kohteena. Selvennän vain lyhyesti, että ensimmäisessä ja kolmannessa vaihtoehdossa loukataan periaatetta, jonka mukaan kaikista direktiivin 77/388 soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista on kannettava veroa, ja toisessa vaihtoehdossa loukataan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

⁴¹ Ks. tuomio 23.5.1996, komissio v. Kreikka (C-331/94, EU:C:1996:211).

51. On siis ratkaistava, ovatko direktiivin 77/388 säännökset esteenä sille, että vain toinen asianomaisista jäsenvaltioista kantaa yksipuolisesti arvonnäköveroä yhteishallintoalueella suoritetuista palveluista.

Veron kantaminen yhteishallintoalueella suoritetuista liiketoimista vain yhdessä asianomaisessa jäsenvaltiossa

52. Kuten direktiivin 77/388 johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta seuraa, arvonnäköverollisten liiketoimien suorituspaikan määrittelemisen tarkoituksena on erityisesti välttää jäsenvaltioiden välisiä toimivaltakiistoja, jotka voivat johtaa liiketoimien kaksinkertaiseen verotukseen tai verottamatta jättämiseen.⁴² Unionin lainsäätävä ei kuitenkaan ole ennalta laatinut säännöksiä yhteishallintoalueen kaltaiseen poikkeukselliseen tilanteeseen, jossa suoritettavat liiketoimet kuuluvat kahden jäsenvaltion verotusvaltaan.

53. Vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklan mukaan tällainen tilanne pitäisi ratkaista Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välisellä sopimuksella, joka on tehty kyseisen määräyksen nojalla. Kyseiset valtiot eivät kuitenkaan ole tehneet tällaista sopimusta. Sopimuksen puuttuminen ja siitä johtuva yhteishallintoalueella suoritettujen liiketoimien verottamatta jättäminen ei johda ainoastaan arvonnäköverosäännösten rikkomiseen, vaan sitä voidaan pitää myös SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatetta loukkaavana.⁴³ On siis tarkasteltava, millä tavoin voidaan määritellä asianomaisten jäsenvaltioiden verotusvalta edellä mainittujen liiketoimien tapauksessa, vaikka valtioiden välinen sopimus siitä puuttuu.

Komission ehdotus

54. Komissio ehdottaa huomautuksissaan, että tällaisessa poikkeuksellisessa tilanteessa kuljetuspalvelun suorituspaikkana pidettäisiin palvelun lähtöpaikka eli – pääasiassa vallitsevassa tilanteessa – jokisatamaa, josta risteilyalus, jolla kuljetuspalvelu suoritetaan, lähtee liikkeelle. Tällä ehdotuksella on kiistatta se etu, että siinä ratkaistaan selkeästi kysymys verotusvallasta, sillä toisin kuin Moselin vesialue, Moselin rannat ovat asianomaisten jäsenvaltioiden omassa hallinnassa; pääkäsitteilyn tapauksessa Luxemburgin alueella. Tämä ehdotus noudattaa myös sitä periaatetta, jonka mukaan vero kannetaan kulutuspaikassa – voidaanhan todeta, että henkilökuljetuspalvelun kulutuspaikka on se paikka, josta matkustajat lähtevät matkalle.

55. Kolmesta syystä en kuitenkaan kannata sitä, että unionin tuomioistuin hyväksyisi tämän ehdotuksen.

56. Ensinnäkään tälle ehdotukselle ei löydy mitään perusteita direktiivin 77/388 säännöksistä. Palvelujen suorittamisen osalta direktiivissä säädetään vain yleisestä periaatteesta, jonka mukaan verotuspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka (9 artiklan 1 kohta), sekä tietyistä poikkeuksista, joista yhden, kuljetuspalveluja koskevan poikkeuksen mukaan kuljetuspalvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa kuljetus tapahtuu (9 artiklan 2 kohdan b alakohta). Direktiivissä ei kuitenkaan ole säännöstä, jonka nojalla voitaisiin edes analogian perusteella yhdistää kuljetuspalvelun suorituspaikka siihen paikkaan, josta kyseinen kuljetus lähtee.

⁴² Ks. em. tuomio *Reisebüro Binder*, 12 kohta, sekä uudempi tuomio 17.12.2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 kohta).

⁴³ Ks. em. tuomio *WebMindLicenses*, 41 kohta.

57. Täydennän vielä, että nykyisin voimassa olevissa säännöksissä todellakin määritellään kuljetuspalvelujen suorituspaikaksi kuljetuksen lähtöpaikka, mutta tämä koskee ainoastaan muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettuja tavaroiden yhteisökuljetuspalveluja.⁴⁴ Sen sijaan henkilökuljetuspalveluja koskee direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa vastaava periaate, jonka mukaan tällaisten palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu.⁴⁵ Edes tämän säännöksen dynaamisen tulkinnan avulla ei siis voida liittää henkilökuljetuspalvelujen suorituspaikkaa kyseisen kuljetuksen lähtöpaikkaan.

58. Jos komission ehdotus hyväksyttäisiin, heräisi myös epäily siitä, onko tarkoitus soveltaa komission ehdottamaa periaatetta ainoastaan yhteishallintoalueella, vai sovellettaisiinko sitä myös muihin eri jäsenvaltioiden välisiin henkilökuljetuksiin. En nimittäin pidä perusteltuna, että yhteishallintoalueella noudatettaisiin eri periaatteita kuin niitä, joita muissa vastaavissa tilanteissa sovelletaan. Arvonlisäverosäännösten soveltamisen vaikeus yhteishallintoalueella on luonteeltaan tekninen ja vaatii ratkaisua voimassa olevien säännösten perusteella, eikä se edellytä erillisten oikeussääntöjen luomista tulkinnan keinoin. Komission ehdotuksen soveltaminen kaikkiin eri jäsenvaltioiden välisiin henkilökuljetuksiin puolestaan tarkoittaisi tosiasiallisesti direktiivin 77/388 säännösten muuttamista.

59. Toiseksi komission ehdotus ei perustu käsiteltävän asian tosiasialliseen tilanteeseen. Vuoden 1984 rajasopimuksen 1 artiklan 3 kappaleessahan määrätään, että vesialueen ja maa-alueen välinen linja määrittelee yhteiseen hallintaan kuuluvan alueen rajan. Toisin sanoen Moselin vesialue on kokonaan yhteishallintoaluetta. Direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan kuitenkin kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, *huomioon ottaen kuljettu matka*, tapahtuu, eli alkaen kulkuvälineen, tässä tapauksessa laivan, liikkeellelähdestä.

60. Tämä merkitsee, että vaikka matkustajat astuvat laivaan satamasta, joka voi sijaita yhden asianomaisen jäsenvaltion yksinomaisessa hallinnassa olevalla alueella,⁴⁶ kuljetuspalvelu suoritetaan kokonaisuudessaan vesialueella eli yhteishallintoalueella. Näin ollen ei voida todeta, kuten komissio haluaisi, että kuljetuspalvelun suorittaminen alkaa yhden jäsenvaltion yksinomaisessa hallinnassa olevalta alueelta ja että sitä ainoastaan jatketaan yhteishallintoalueella. Tästä syystä käsiteltävää asiaa ei voida rinnastaa asiaan, jossa on annettu tuomio *Trans Tirreno Express*,⁴⁷ jossa sallittiin veron kantaminen yhden jäsenvaltion aluevesillä alkaneesta ja päättyneestä merikuljetuksesta myös niiltä osin kuin kuljetus tapahtui kansainvälisillä vesillä. Kuljetus Moselin Luxemburgiin ja Saksaan rajoittuvalla osuudella tapahtuu nimittäin kokonaan alueella, jolla nämä kaksi jäsenvaltiota käyttävät suvereniteettia yhdessä.

61. Kolmanneksi voidaan vielä tietenkin suhtautua hyvin kriittisesti siihen, että Luxemburgin suurherttuakunta ja Saksan liittotasavalta eivät tähän päivään mennessä ole tehneet vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklassa tarkoitettua sopimusta, eivätkä ne tästä syystä ole kantaneet veroa yhteishallintoalueella suoritetuista kuljetuspalveluista. Tämä ei kuitenkaan muuta sitä tosiseikkaa, että kyseinen alue kuuluu niiden yhteiseen hallintaan, minkä seurauksena molemmilla jäsenvaltioilla on tällä alueella lähtökohtaisesti verotusvalta ja oikeus määrittää unionin lainsäädännön mukaisesti, miten tätä valtaa sovelletaan.

⁴⁴ Direktiivin 2006/112 50 artikla.

⁴⁵ Direktiivin 2006/112 48 artikla.

⁴⁶ Tosin tämäkään ei ole itsestään selvää, sillä vuoden 1984 rajasopimuksen 1 artiklan 2 kappaleen mukaan myös vedessä sijaitsevat rakenteet kuuluvat yhteishallintoalueeseen.

⁴⁷ Tuomio 23.1.1986, *Trans Tirreno Express* (C-283/84, EU:C:1986:31).

62. Komission ehdotuksen hyväksyminen sen sijaan estäisi Saksan liittotasavaltaa käyttämästä verotusvaltaansa yhteishallintoalueella niiltä osin kuin yhteishallintoalueella suoritetaan kuljetuspalveluja Luxemburgin yksinomaisessa hallinnassa olevasta satamasta käsin (ja päinvastoin). Direktiivissä 77/388 ei ole säännöksiä, joiden nojalla olisi perusteltua estää näitä valtioita käyttämästä verotusvaltaansa.

63. Tämä ei myöskään ole välttämätöntä, sillä mielestäni unionin oikeuden perusteella voidaan löytää merkittävästi yksinkertaisempi tapa ratkaista tilanne, jota käsiteltävä asia koskee.

Ehdotukseni asian ratkaisuksi

64. Unionin lainsäädännössä vaaditaan, että yhteishallintoalueella suoritetuista liiketoimista kannetaan veroa direktiivin 77/388 säännösten mukaisesti. Tästä näkökulmasta ei ole periaatteellista merkitystä sillä, sopivatko Luxemburgin suurherttuakunta ja Saksan liittotasavalta arvonlisäverosäännösten soveltamisen tavasta tällä alueella, eikä sillä, miten ne sen tekevät. Tämä vaatimus täyttyy sekä silloin, jos yksi valtio kantaa veron itsenäisesti, että silloin, jos vero kannetaan molempien valtioiden yhdessä sopimalla tavalla. Tästä seuraa, että kyseisten liiketoimien yksipuolinen verottaminen yhdessä jäsenvaltiossa täyttää unionin lainsäädännön vaatimukset. Mahdolliset pidemmälle menevät asianomaisten jäsenvaltioiden väliset sopimukset kuuluvat niiden kahdenvälisen suhteiden alaan kansainvälisen oikeuden nojalla, vuoden 1984 rajasopimus mukaan luettuna. Tällä ei kuitenkaan ole unionin oikeuden kannalta merkitystä.

65. Tätä voidaan verrata siviilioikeudessa käytettyyn yhteisvastuun muotoon, jossa useampi velallinen on vastuussa tietystä suorituksesta, mutta velkojan vaatimusten täyttämiseksi riittää, että yksi velallisista hoitaa suorituksen, eikä velkojan tarvitse puuttua siihen, miten suoritus jaetaan edelleen velallisten kesken.

66. Unionin oikeus ei siis ole esteenä sille, että yhteishallintoalueella suoritetuista kuljetuspalveluista kannettaisiin arvonlisävero Luxemburgissa. Jos tällainen verotusvallan jako ei ole Saksan liittotasavallan kannalta tyydyttävä, se voi tehdä asiasta sopimuksen Luxemburgin suurherttuakunnan kanssa vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklan nojalla.

67. Toisin kuin Saksan hallitus pelkää, tällaisen ratkaisun seurauksena kyseisiin palveluihin ei kohdistu kaksinkertaisen verotuksen uhkaa.

68. Kuten Saksan hallitus itse huomautuksissaan toteaa, samojen liiketoimien kaksinkertainen verottaminen on arvonlisäverojärjestelmän keskeisiin periaatteisiin kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.⁴⁸ Direktiivin 77/388 verotettavien liiketoimien suorituspaikan määrittämisestä koskevien säännösten tarkoituksena on muun muassa juuri samojen liiketoimien kaksinkertaisen verotuksen estäminen eri jäsenvaltioissa.

69. Jos tietystä liiketoimesta on kannettu vero direktiivin 77/388 säännösten mukaisesti yhdessä jäsenvaltiossa, edellä esitetyn johdosta on kiellettyä kantaa veroa kyseisestä liiketoimesta uudelleen muissa jäsenvaltioissa. Tällainen uudelleen verottaminen olisi unionin oikeuden vastaista, ja kannettu vero pitäisi palauttaa.⁴⁹ Tarpeen vaatiessa asianomaisen jäsenvaltion

⁴⁸ Ks. erityisesti tuomio 23.11.2017, CHEZ Elektro Bulgaria ja FrontEx International (C-427/16 ja C-428/16, EU:C:2017:890, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁴⁹ Ks. erityisesti em. tuomio CHEZ Elektro Bulgaria ja FrontEx International, 67 kohta, ja myös tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 52 kohta).

veroviranomaisten olisi käännättävä toisen jäsenvaltion veroviranomaisten puoleen saadakseen tarvittavat tiedot hallinnollisen yhteistyön avulla.⁵⁰ Kansalliset tuomioistuimet valvovat kaksinkertaisen verotuksen kieltoa, ja epäilysten herätessä niillä on mahdollisuus ja joissain tapauksissa myös velvollisuus pyytää unionin tuomioistuimelta unionin oikeuden asianmukaista tulkintaa.⁵¹

70. Jos arvonlisäverosäännösten soveltamisesta yhteishallintoalueella syntyy riitaa asianomaisten jäsenvaltioiden kesken, ne voivat saattaa tämän riidan unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi välityssopimuksen nojalla SEUT 273 artiklan mukaisesti.

Yhteenveto

71. Kuten edellä esitetystä tarkastelusta seuraa, direktiivin 77/388 säännökset ovat täysin sovellettavissa yhteishallintoalueella tehtyihin liiketoimiin riippumatta siitä, onko vuoden 1984 rajasopimuksen 5 artiklassa tarkoitettu sopimus tehty vai ei. Yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaisesti näitä säännöksiä yhteishallintoalueella sovelletaan, voidaan antaa kyseisellä sopimuksella. Sopimuksen puuttuessa unionin oikeus ei kuitenkaan ole esteenä sille, että yksi asianomaisista jäsenvaltioista kantaa yksipuolisesti veroa mainituista liiketoimista. Tällaisesta veron kantamisesta seuraa, että toisen asianomaisen jäsenvaltion on kiellettyä kantaa veroa näistä samoista liiketoimista.

Ratkaisuehdotus

72. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Cour de cassationin (ylin tuomioistuin, Luxemburg) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 2 artiklan 1 alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 3 artiklan 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että tätä artiklaa sovelletaan Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan yhteiseen hallintaan kansainvälisten sopimusten nojalla kuuluvalla alueella suoritettuihin henkilökuljetuspalveluihin riippumatta siitä, ovatko asianomaiset jäsenvaltiot tehneet sopimuksen tämän säännöksen soveltamissäännöistä kyseisellä alueella.

Direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että molemmat edellä mainitut jäsenvaltiot yhteisymmärryksessä kantavat tai vain toinen jäsenvaltioista yksin kantaa veroa kyseisistä palveluista. Jälkimmäisessä tapauksessa toinen näistä jäsenvaltioista menettää oikeutensa kantaa veroa kyseisistä liiketoimista.

⁵⁰ Em. tuomio WebMindLicenses, tuomiolauselman 3 kohta.

⁵¹ Em. tuomio KrakVet Marek Batko, 51 kohta.