ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. září 2005 *

Ve věci C-58/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 23. října 2003, došlým Soudním dvoru dne 11. února 2004, v řízení

Antje Köhler

proti

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, N. Colneric, K. Schiemann (zpravodaj), E. Juhász a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. února 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za A. Köhler G. Sinfieldem, solicitor, H.-W. Schneidersem, Steuerberater, a C. Küppersem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu C.-D. Quassowskim, M. Lummou a W.-D. Plessingem, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu V. Kyriazopoulosem, S. Chala a I. Bakopoulosem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. dubna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu pojmu „zastávka mimo Společenství" ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s.1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi A. Köhler a Finanzamt (ředitelství daňových služeb) ohledně zdanitelné povahy prodejů uskutečněných dotyčnou v jejím obchodě na výletní lodi.

I – **Právní rámec**

A – *Právní úprava Společenství*

3 Článek 8 šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo dodání zboží se považuje:

[...]

b) není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje;

c) v případě zboží dodávaného na palubě lodí, letadel nebo ve vlacích během části přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství: místo zahájení přepravy cestujících.

Pro účely tohoto ustanovení se:

— ‚částí přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství' rozumí ta část přepravy, která se uskutečňuje bez zastávky na třetím území mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících,

— ‚místem zahájení přepravy cestujících' rozumí místo prvního nastoupení cestujících na území Společenství po případném pobytu mimo Společenství,

— ‚místem ukončení přepravy cestujících' rozumí poslední místo vystoupení cestujících, kteří nastoupili na území Společenství, nacházející se na území Společenství před případným pobytem místo Společenství.

[...]"

B — *Vnitrostátní právní úprava*

4 Podle čl. 1 odst. 1 bodu 1 první věty zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UstG") podléhají dani z obratu dodání zboží a jiná plnění uskutečněná za protiplnění na území země podnikatelem v rámci jeho podniku.

5 Článek 3 odst. 6 UstG stanoví:

„Dodání zboží se má za uskutečněné na místě, kde se zboží nachází v okamžiku převodu dispozičního práva."

6 Článek 3e odst. 1 UstG stanoví:

„Pokud zboží, které není určeno ke spotřebě na místě, je dodáno na palubě lodí, letadel nebo ve vlacích během přepravy cestujících na území Společenství, za místo dodání se považuje místo zahájení přepravy dotyčným dopravním prostředkem na území Společenství."

7 Článek 3e odst. 2 UstG stanoví:

„Přepravou cestujících na území Společenství ve smyslu odstavce 1 se rozumí přeprava nebo část přepravy uskutečněná bez zastávky mimo území Společenství, mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících na území Společenství. Místem zahájení přepravy ve smyslu první věty je první místo nastoupení cestujících uskutečněné na území Společenství. Místem ukončení přepravy ve smyslu první věty je poslední místo vystoupení uskutečněné na území Společenství. Cesty tam a zpět se považují za samostatné přepravy."

II – Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 V průběhu daňového období 1994 A. Köhler provozovala obchod na lodi uskutečňující okružní plavby, které začínaly v Kielu, Bremerhavenu nebo Travemünde (města v Německu), pokračující do přístavů nacházejících se mimo území Společenství (Norsko, Estonsko, Rusko a Maroko) a končící v Kielu, Bremerhavenu nebo Janově (Itálie). Tyto zájezdy mohly být objednány pouze pro celou okružní plavbu bez možnosti prvního nastoupení nebo definitivního vystoupení v jejím průběhu. Nicméně krátkodobé vystoupení pro několikahodinové nebo jednodenní zastávky za účelem výletů bylo možné.

9 Finanzamt se rozhodl zacházet s prodeji uskutečněnými v obchodě A. Köhler jako se zdanitelnými plněními z důvodu, že místa zahájení a ukončení přepravy se nacházela na území Společenství. Antje Köhler proti tomuto rozhodnutí podala žalobu k Finanzgericht, tvrdíc, že z důvodu zastávek uskutečněných mimo území Společenství neměly být dotčené prodeje v Německu zdanitelné.

10 Finanzgericht její žalobu zamítl. Podle něj skutečnost, že přeprava cestujících byla mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy přerušena přestávkami mimo území Společenství neznamenala, že plnění byla uskutečněna mimo státní území. Krom toho za „zastávky" ve smyslu článku 3 UstG musí být považovány pouze přestávky určené k nastoupení nových cestujících nebo definitivnímu vystoupení.

11 Antje Köhler podala opravný prostředek „Revision" k Bundesfinanzhof, napadajíc tento výklad.

12 Majíc za to, že výklad pojmu „zastávka mimo Společenství" je pro výsledek sporu rozhodující, Bundesfinanzhof se rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Představují zastavení uskutečněná lodí v přístavech třetích států, v jejichž průběhu cestující mohou opustit loď pouze na krátkou dobu, například k výletům, aniž by existovala jakákoliv možnost začít nebo ukončit cestu, „zastávky mimo Společenství" ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) [šesté směrnice]?"

III – K předběžné otázce

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

13 Německá vláda navrhuje odpovědět na předběžnou otázku záporně. Podle ní nesmí být pojem „zastávka" vykládán doslovně a úzce, coby pojem, jenž se použije na individuálního cestujícího, který někde uskuteční krátkou přestávku před pokračováním ve své cestě.

14 „Zastávka" zahrnuje možnost cestujících nastoupit do dopravního prostředku nebo z něj vystoupit za účelem zahájení nebo ukončení cesty. Kvalifikovat jako „zastávku" zastavení, v jehož průběhu cestující mohou opustit dopravní prostředek pouze na krátkou dobu, by bylo v rozporu se smyslem a cílem dotčeného ustanovení. Pokud by byla přijata definice pojmu „zastávka" navržená žalobkyní, pravidlo o určení stanovené v čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, a v důsledku toho daňový účel tohoto ustanovení (zdanění plnění na palubě v průběhu přepravy ve Společenství na území Společenství) by mohl být snadno obejit. Postačilo by zvolit dopravní prostředek a trasu umožňující zastavení na území třetích zemí, v jejichž průběhu by cestující mohli na krátkou dobu opustit dopravní prostředek, aniž by měli možnost definitivně ukončit svou cestu.

15 Žalobkyně, Komise Evropských společenství, jakož i řecká vláda mají za to, že je namístě odpovědět na předběžnou otázku kladně.

16 Žalobkyně uplatňuje, že zastávka nezahrnuje nutně nastoupení do dopravního prostředku nebo vystoupení z něj. Pokud by to bylo úmyslem zákonodárce Společenství, použil by výslovně výrazů „nastoupení" nebo "vystoupení", jak to učinil pro definování „místa zahájení přepravy" a „místa ukončení přepravy". Pojem „zastávka" musí být vykládán ve smyslu zastavení, přerušení cesty nebo přestávky.

17 Komise tvrdí, že pravidlo uvedené v čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice nemůže být použito, pokud by bylo v rozporu s právem třetích zemí. Komise má za to, že krátké zastávky mimo Společenství mají za účinek přerušení povahy přepravy ve Společenství. Pokaždé, kdy cestující mají možnost uskutečnit běžně zdaněné nákupy ve třetí zemi, musí být příslušnost členského státu místa zahájení přepravy cestujících přerušena, aby nebyla ve střetu s územním použitím daňového práva třetí země.

18 Podle řecké vlády tím, že loď uskuteční mezitímní zastávku ve třetí zemi nebo na území, které z daňového hlediska netvoří součást Společenství, se vydává do třetí země a vrací se z ní. V důsledku toho zboží zakoupené v obchodech na těchto lodích musí požívat osvobození od daně používaného na cestující ze třetích zemí. Takové řešení předpokládá, že cestující mají možnost v průběhu zastávky ve třetí zemi vystoupit z lodi a zakoupit zboží osvobozené od daně z důvodu, že jej vyvezou bez ohledu na délku svého pobytu v takové zemi a bez povinnosti ukončit cestu.

Odpověď Soudního dvora

19 Při neexistenci přesné definice pojmu „zastávka" v šesté směrnici je třeba jeho výklad hledat v kontextu systematiky a účelu jejího čl. 8 odst. 1 písm. c).

20 Tento článek patří mezi ustanovení šesté směrnice věnované určení místa zdanitelného plnění a v oblasti dodání zboží ve svém odstavci 1 písm. b) stanoví obecné pravidlo, podle kterého v případě, kdy zboží není odesíláno ani přepravováno, se za místo dodání považuje místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

21 Odstavec 1 písm. c) téhož článku obsahuje odchylku od této zásady teritoriality. Stanoví, že za místo dodání zboží se považuje místo zahájení přepravy cestujících v případě, kdy je dodání uskutečněno na palubě lodí, letadel nebo ve vlacích během části přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství.

22 Článek 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice tak směřuje k jednotnému stanovení místa daňového určení dodání zboží uskutečněných na palubě lodí, letadel nebo ve vlacích během cesty, která začíná a končí na území Společenství, a omezuje zdanění během částí přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství na místo zahájení přepravy dopravním prostředkem. Z toho vyplývá zjednodušený režim zdanění, který v průběhu cesty ve Společenství brání postupnému použití každého vnitrostátního systému DPH členských států průjezdu, a tedy daňovým kompetenčním sporům mezi členskými státy.

23 Krom toho je namístě uvést, že čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice výslovně stanoví, že „část přepravy cestujících uskutečněná ve Společenství" má být považována za část přepravy uskutečněné bez zastávky mimo Společenství, mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících.

24 Tím, že čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice vylučuje existenci „části přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství" v případě zastávky mimo Společenství, tak rovněž směřuje k zabránění nebezpečí kompetenčních sporů s daňovými systémy třetích zemí, ke kterému by došlo v případě dodání zboží v průběhu přerušení cesty ve Společenství představovaným zastávkou mimo Společenství.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud se jedná o zdanění služeb na palubě lodi, Soudní dvůr již připustil že šestá směrnice nebrání tomu, aby členské státy rozšířily působnost svých daňových právních předpisů za své územní hranice, pokud nezasahují do pravomocí jiných států (rozsudky ze dne 23. ledna 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Recueil, s. 231, a ze dne 13. března 1990, Komise v. Francie, C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 18). Takové úvahy se přitom uplatní rovněž v souvislosti se zdaněním dodání zboží.

26 Ve světle systematiky a účelu čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice je tedy namístě konstatovat, že jakékoli dodání zboží uskutečněné na palubě lodi v průběhu pobytu mimo Společenství je považováno za uskutečněné mimo působnost šesté směrnice, přičemž daňové zacházení s dodáním zboží v takovém případě spadá do daňové pravomoci státu místa pobytu.

27 S přihlédnutím ke všem výše uvedeným úvahám je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že zastavení uskutečněná lodí v přístavech třetích zemí, v jejichž průběhu cestující mohou opustit loď, byť i jen na krátkou dobu, představují „zastávky mimo Společenství" ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

K nákladům řízení

28 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Zastavení uskutečněná lodí v přístavech třetích zemí, v jejichž průběhu cestující mohou opustit loď, byť i jen na krátkou dobu, představují „zastávky mimo Společenství" ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388 a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty.

Podpisy.