ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)
z 15. septembra 2005 *

Vo veci C-58/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 23. októbra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 11. februára 2004, ktorý súvisí s konaním:

Antje Köhler

proti

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia N. Colneric, K. Schiemann (spravodajca), E. Juhász a E. Levits,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. februára 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pani Köhler, v zastúpení: G. Sinfield, solicitor, H.-W. Schneiders, Steuerberater, a C. Küppers, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: C.-D. Quassowski, M. Lumma a W.-D. Plessing, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: V. Kyriazopoulos, S. Chala a I. Bakopoulos, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. apríla 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu pojmu „zástavka mimo Spoločenstva" v zmysle článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) v jeho znení vyplývajúcom zo smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388 a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pani Köhler a Finanzamt (daňové riaditeľstvo) týkajúceho sa zdaniteľnosti predajov uskutočnených pani Köhler v jej butiku na námornej výletnej lodi.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 8 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

...

b) v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru: miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky,

c) v prípade tovaru dodaného na palubu lodí, lietadiel alebo vlakov počas časti dopravy cestujúcich uskutočnenej v Spoločenstve: v mieste začatia prepravy cestujúcich.

Na účely použitia tohto opatrenia:

— *‚časťou prepravy cestujúcich uskutočnenou v Spoločenstve'* sa rozumie tá časť prepravy, ktorá sa uskutočňuje bez zastávky na treťom území medzi bodom začatia a bodom skončenia prepravy cestujúcich,

— *‚miesto začatia prepravy cestujúcich'* je prvé miesto vnútri Spoločenstva, na ktorom môžu cestujúci nastúpiť do dopravného prostriedku, prípadne po pobyte [zastávke — *neoficiálny preklad*] mimo Spoločenstva,

— *‚miesto ukončenia prepravy cestujúcich'* je posledné miesto vnútri Spoločenstva, na ktorom môžu z dopravného prostriedku vystúpiť cestujúci, ktorí pristúpili v Spoločenstve, prípadne pred pobytom [zastávkou — *neoficiálny preklad*] mimo Spoločenstva.

...“

Vnútroštátna právna úprava

4 Podľa § 1 ods. 1 bodu 1 prvej vety zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG") dani z obratu podliehajú dodávky tovaru a iné poskytnutia služieb uskutočnené za odplatu vo vnútri krajiny podnikateľom v rámci jeho podniku.

5 § 3 ods. 6 UStG uvádza:

„Dodávka tovaru sa považuje za vykonanú v mieste, kde sa tovar nachádza v čase prevodu dispozičných práv k nemu."

6 § 3e ods. 1 UStG stanovuje:

„Ak je tovar, ktorý nie je určený na okamžitú spotrebu, dodaný na palubu lode, lietadla alebo do vlaku v priebehu prepravy cestujúcich na území Spoločenstva, za miesto dodávky sa považuje miesto odchodu predmetného dopravného prostriedku na území Spoločenstva."

7 § 3e ods. 2 UStG uvádza:

„Prepravou cestujúcich uskutočnenou v Spoločenstve v zmysle odseku 1 je preprava alebo časť prepravy uskutočnená bez zastávky mimo územia Spoločenstva medzi miestom začatia a miestom skončenia prepravy cestujúcich na území Spoločenstva. Miesto začatia prepravy cestujúcich v zmysle prvej vety je prvé miesto vnútri Spoločenstva, kde môžu cestujúci nastúpiť do dopravného prostriedku. Miesto ukončenia prepravy cestujúcich v zmysle prvej vety je posledné miesto vnútri Spoločenstva, kde môžu cestujúci z dopravného prostriedku vystúpiť. Cesta tam a cesta späť sa považujú za dve samostatné prepravy."

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Pani Köhler v priebehu roka 1994 prevádzkovala butik na námornej lodi, ktorá uskutočňovala okružné plavby z Kielu, Bremerhavenu alebo Travemünde (miest v Nemecku) smerujúce do prístavov mimo územia Spoločenstva (Nórsko, Estónsko, Rusko a Maroko) s konečným pristátím v Kieli, Bremerhavene alebo Janove (Taliansko). Tieto plavby sa dali rezervovať len ako celková okružná plavba bez možnosti pristúpenia či konečného vystúpenia v jej priebehu. Krátkodobé vystúpenia z lode na niekoľko hodín alebo na jeden deň z dôvodu turistickej prehliadky však boli možné.

9 Finanzamt rozhodol predaje uskutočnené v butiku pani Köhler posudzovať ako zdaniteľné plnenia z dôvodu, že miesta začatia prepravy a miesta ukončenia prepravy sa nachádzajú na území Spoločenstva. Pani Köhler podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht tvrdiac, že z dôvodu zástavok mimo územia Spoločenstva predmetné predaje nemajú podliehať dani v Nemecku.

10 Finanzgericht jej žalobu zamietol. Podľa neho skutočnosť, že preprava bola prerušená medzi miestami jej začatia a ukončenia zastaveniami mimo územia Spoločenstva, neznamená, že plnenia boli uskutočňované mimo vnútroštátneho územia. Navyše len zastavenia určené na pristúpenie nových cestujúcich a na konečné vystúpenie z lode sa môžu považovať za „zastávky" v zmysle § 3 UStG.

11 Pani Köhler namietajúc tento výklad podala odvolanie „Revision" na Bundesfinanzhof.

12 Keďže Bundesfinanzhof považoval výklad pojmu „zastávka mimo Spoločenstva" za rozhodujúci pre rozhodnutie sporu, rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavujú zastavenia lode v prístavoch tretích krajín, počas ktorých cestujúci môžu loď opustiť len na krátky čas, napríklad na turistické prehliadky, bez možnosti začať alebo ukončiť túto plavbu, ‚zastávky mimo Spoločenstva' v zmysle článku 8 ods. 1 písm. c) [šiestej smernice]?"

O prejudiciálnej otázke

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

13 Nemecká vláda navrhuje odpovedať záporne na prejudiciálnu otázku. Podľa nej pojem „zastávka" sa nemá vykladať doslovne a úzko ako vzťahujúci sa na individuálneho cestujúceho, ktorý si urobil niekde krátku zastávku predtým, než pokračoval vo svojej ceste.

14 „Zastávka" znamená možnosť pre cestujúcich nastúpiť alebo vystúpiť z dopravného prostriedku na účely začatia prepravy alebo jej ukončenia. Kvalifikovanie „zastávky" ako zastavenia, počas ktorého môžu cestujúci opustiť dopravný prostriedok len na krátky čas, by bolo v rozpore so zmyslom a cieľom predmetného ustanovenia. Ak by sa prijala definícia pojmu „zastávka" navrhovaná žalobkyňou, ľahko by bolo možné obísť nadväzné pravidlo stanovené v článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice, a teda fiškálny účel tohto ustanovenia (zdanenie dodávok tovaru na palube lodí počas dopravy cestujúcich v rámci Spoločenstva na území Spoločenstva). Stačilo by zvoliť si dopravný prostriedok a trasu spôsobom umožňujúcim zastavenia na území tretích krajín, počas ktorých by cestujúci mohli nakrátko opustiť dopravný prostriedok bez toho, že by tak mali možnosť svoju prepravu ukončiť.

15 Žalobkyňa, Komisia Európskych spoločenstiev, ako aj grécka vláda sa domnievajú, že je opodstatnené odpovedať kladne na prejudiciálnu otázku.

16 Žalobkyňa tvrdí, že zastávka neznamená nevyhnutne nastúpenie alebo vystúpenie z dopravného prostriedku. Ak by to bol zámer zákonodarcu Spoločenstva, bol by výslovne použil výrazy „nastúpenie" alebo „vystúpenie", ako to urobil pri definovaní „miesta začatia prepravy" a „miesta ukončenia prepravy". Pojem „zastávka" sa má vykladať v zmysle prestávky v preprave, prerušenia prepravy alebo zastavenia.

17 Komisia tvrdí, že pravidlo uvedené v článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa nemôže uplatniť, pokiaľ sa dostáva do rozporu s právom tretej krajiny. Komisia sa domnieva, že krátke zastávky mimo Spoločenstva majú za následok narušenie charakteru prepravy ako prepravy vykonávanej v rámci Spoločenstva. Zakaždým keď majú cestujúci možnosť vykonať v tretích krajinách riadne zdanené nákupy, právomoc členského štátu miesta začatia prepravy cestujúcich sa má prerušiť, aby sa nedostala do konfliktu s územným uplatnením práva tretích krajín na zdanenie.

18 Podľa gréckej vlády zastávkou v tretej krajine alebo na území, ktoré z daňového hľadiska nie je súčasťou Spoločenstva, loď vstupuje do tretej krajiny a aj ju opúšťa. Na tovary predané v obchodoch na palubách týchto lodí sa teda musí vzťahovať oslobodenie od dane uplatňované na cestujúcich tretích krajín. Takéto riešenie predpokladá, že cestujúci majú možnosť počas zastávky v tretej krajine vystúpiť z lode a zakúpiť tam tovary oslobodené od dane z dôvodu, že ich vyvážajú, nezávisle na dĺžke ich pobytu v tejto krajine a bez povinnosti ukončenia prepravy.

Odpoveď Súdneho dvora

19 Z dôvodu, že v šiestej smernici nie je presná definícia pojmu „zastávka", treba hľadať jeho výklad v kontexte štruktúry a účelu článku 8 ods. 1 písm. c) tejto smernice.

20 Tento článok je zaradený medzi ustanovenia šiestej smernice venované určeniu miesta zdaniteľných plnení a stanovuje v oblasti dodávky tovarov vo svojom odseku 1 písm. b) všeobecné pravidlo, podľa ktorého v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru sa za miesto dodávky tovaru považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky.

21 Odsek 1 písm. c) uvedeného článku obsahuje výnimku z tejto zásady teritoriality. Stanovuje, že v prípade tovaru dodaného na palubu lodí, lietadiel alebo do vlakov počas časti dopravy cestujúcich uskutočnenej v Spoločenstve sa za miesto dodávky tovaru považuje miesto začatia prepravy cestujúcich.

22 Cieľom článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice teda je jednotným spôsobom určiť miesto daňovej povinnosti v prípade dodávok tovaru uskutočňovaných na palube lode, lietadla alebo vo vlaku v rámci prepravy, ktorá sa začína a aj končí na území Spoločenstva, a vymedzuje zdanenie počas časti prepravy cestujúcich uskutočňovanej vo vnútri Spoločenstva na miesto odchodu dopravného prostriedku. Výsledkom je zjednodušený režim zdanenia, podľa ktorého počas celej prepravy v rámci Spoločenstva nie je potrebné ďalšie uplatňovanie každého z vnútroštátnych režimov DPH členských štátov, ktoré sú prekračované pri takejto preprave, a ktorý umožňuje vyhnúť sa sporom o daňové právomoci medzi členskými štátmi.

23 Okrem toho treba uviesť, že článok 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice presne stanovuje, že „časťou prepravy cestujúcich uskutočnenou v Spoločenstve" sa rozumie tá časť prepravy, ktorá sa uskutočňuje bez zastávky na treťom území medzi miestom začatia a miestom skončenia prepravy cestujúcich.

24 Týmto spôsobom v prípade zastávky mimo Spoločenstva vylučuje článok 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice existenciu „časti prepravy cestujúcich uskutočnenej v Spoločenstve" a sleduje tiež cieľ spočívajúci vo vyhnutí sa rizikám kompetenčných sporov s daňovými režimami tretích krajín, ktoré by nastali v prípade dodávky tovaru počas prerušenia prepravy v rámci Spoločenstva v dôsledku zastávky mimo Spoločenstva.

25 V tomto ohľade treba pripomenúť, že pokiaľ ide o zdanenie poskytovania služieb na palube lode, Súdny dvor už pripustil, že šiestej smernici neodporuje, ak členské štáty rozširujú rozsah pôsobnosti ich daňovej právnej úpravy aj za ich územné hranice, pokiaľ nezasahujú do právomocí iných štátov (rozsudky z 23. januára 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Zb. s. 231, a z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-30/89, Zb. s. I-691, bod 18). Takéto úvahy teda rovnako platia v kontexte zdanenia dodávok tovarov.

26 Z pohľadu štruktúry a účelu článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice je opodstatnené určiť, že akákoľvek dodávka tovaru uskutočnená na lodi počas zastávky mimo Spoločenstva sa považuje za uskutočnenú mimo rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, pričom zdanenie dodávky tovaru patrí v takomto prípade do daňovej právomoci štátu, v ktorom sa zastávka vykonáva.

27 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že zastavenia lode v prístavoch tretej krajiny, počas ktorých cestujúci môžu opustiť loď čo i len na krátky čas, predstavujú „zastávky mimo Spoločenstva" v zmysle článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

O trovách

28 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

Zastavenia lode v prístavoch tretích krajín, počas ktorých cestujúci môžu opustiť loď čo i len na krátky čas, predstavujú „zastávky mimo Spoločenstva" v zmysle článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v jeho znení vyplývajúcom zo smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388 a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty.

Podpisy