SODBA SODIŠČA (prvi senat)
z dne 15. septembra 2005*

V zadevi C-58/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 23. oktobra 2003, ki je prispela na Sodišče 11. februarja 2004, v postopku

Antje Köhler

proti

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, N. Colneric, sodnica, K. Schiemann (poročevalec), E. Juhász in E. Levits, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. februarja 2005,

na podlagi pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za A. Köhler G. Sinfield, solicitor, H.-W. Schneiders, Steuerberater, in C. Küppers, odvetnik,

— za nemško vlado C.-D. Quassowski, M. Lumma in W.-D. Plessing, zastopniki,

— za grško vlado V. Kyriazopoulos, S. Chala in I. Bakopoulos, zastopniki,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. aprila 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago „postanka na tretjem ozemlju" v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), v besedilu, ki izhaja iz Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med A. Köhler in Finanzamt (davčni urad), ki se nanaša na obdavčljivost prodaje, ki jo je opravila A. Köhler v svojem butiku na potniški ladji.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 8 Šeste direktive določa:

„1. Za kraj dobave blaga se šteje:

[...]

b) če se blago ne odpošilja ali prevaža: kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi.

c) če se dobava blaga opravi na krovu plovil, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov v Skupnosti: kraj, v katerem se prevoz potnikov začne.

Za namene uporabe te določbe:

— ‚del prevoza potnikov v Skupnosti' pomeni del prevoza, ki se brez postanka na tretjem ozemlju opravi med krajem, v katerem se prevoz potnikov začne, in krajem, kjer se prevoz potnikov konča,

— ‚kraj, v katerem se prevoz potnikov začne', pomeni predvideni prvi kraj, kjer bodo potniki znotraj Skupnosti vstopili, kadar je to ustrezno, po delu poti zunaj Skupnosti,

— ‚kraj, v katerem se prevoz potnikov konča', pomeni predvideni zadnji kraj znotraj Skupnosti, kjer potniki, ki so vstopili v Skupnosti, izstopijo, kadar je to ustrezno, pred delom poti zunaj Skupnosti.

[...]"

Nacionalna ureditev

4 Skladno s prvim stavkom člena 1(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz (nemški zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) so dobave in druge storitve, ki jih opravi trgovec znotraj nemškega ozemlja za plačilo v okviru dejavnosti, predmet prometnega davka.

5 Člen 3(6) UStG določa:

„Šteje se, da je dobava blaga opravljena na kraju, kjer se blago nahaja v trenutku prenosa pravice do razpolaganja."

6 Člen 3e(1) UStG določa:

„Če je blago, ki ni namenjeno za takojšnjo potrošnjo, dobavljeno na krov plovila, zrakoplova ali na vlak med prevozom potnikov v Skupnosti, se za kraj dobave šteje kraj odhoda zadevnega prevoznega sredstva na ozemlju Skupnosti."

7 Člen 3e(2) UStG določa:

„Prevoz potnikov v Skupnosti v smislu odstavka 1 pomeni prevoz ali del prevoza, ki se brez postanka na tretjem ozemlju opravi med krajem, v katerem se prevoz potnikov začne, in krajem, v katerem se prevoz potnikov konča v Skupnosti. Kraj odhoda v smislu prvega stavka je prvi kraj znotraj Skupnosti, kjer bodo potniki znotraj Skupnosti vstopili. Kraj prihoda v smislu prvega stavka je zadnji kraj znotraj Skupnosti, kjer potniki izstopijo. V primeru povratnega potovanja se povratna pot šteje za ločen prevoz."

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 A. Köhler je imela leta 1994 butik na potniški ladji, ki je opravljala križarjenja, ki so se pričela v nemških mestih Kiel, Bremerhaven in Travemünde in so vodila do pristanišč zunaj Skupnosti (Norveška, Estonija, Rusija in Maroko), nato pa se končala v Kielu, Bremerhavnu ali Genovi (Italija). Ta potovanja je bilo možno rezervirati samo za celotno križarjenje brez možnosti vkrcanja ali dokončnega izkrcanja med potovanjem. Vendar je bila predvidena možnost, da se za kratek čas zapusti ladjo za nekajurni postanek ali zaradi turističnih ogledov.

9 Finanzamt se je odločil obravnavati prodaje, ki jih je A. Köhler opravila v svojem butiku, kot obdavčljive transakcije, ker sta bila kraj odhoda in prihoda ladje na ozemlju Skupnosti. A. Köhler je vložila pritožbo zoper to davčno odločbo na Finanzgericht in trdila, da zadevna prodaja ni obdavčljiva v Nemčiji zaradi postankov na tretjem ozemlju.

10 Finanzgericht je zavrnilo pritožbo. Po njegovem mnenju dejstvo, da je bil prevoz potnikov prekinjen med krajem odhoda in krajem prihoda s postanki na tretjem ozemlju, ne pomeni, da so bile transakcije opravljene zunaj nacionalnega ozemlja. Kot „postanki" v smislu člena 3 UStG naj bi se obravnavali samo postanki, pri katerih naj bi na ladjo vstopili novi potniki oziroma bi potniki z ladje dokončno izstopili.

11 A. Köhler je sprožila postopek revizije pred Bundesfinanzhof, s katerim je izpodbijala to razlago.

12 Glede na to, da je razlaga pojma „postanek na tretjem ozemlju" odločilna za izid spora, je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali so postanki ladje v pristaniščih tretjih držav, pri katerih potniki lahko zapustijo ladjo samo za kratek čas, npr. zaradi ogledov, ne obstaja pa nikakršna možnost, da se potovanje začne ali konča, v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive ‚postanki na tretjem ozemlju'?"

Vprašanje za predhodno odločanje

Stališča, predložena Sodišču

13 Nemška vlada predlaga, naj se na predhodno vprašanje odgovori negativno. Meni, da naj se pojem postanka ne bi razlagal ozko in dobesedno, kot da se nanaša na posameznega potnika, ki nekje naredi kratek postanek, preden nadaljuje potovanje.

14 „Postanek" vključuje možnost, da potniki vstopijo ali izstopijo iz prevoznega sredstva, zato da potovanje začnejo ali končajo. Če bi se ustavitev prevoznega sredstva, ko bi potniki lahko samo za kratek čas zapustili prevozno sredstvo, pojmovala kot „postanek", bi to nasprotovalo smislu in namenu zadevne določbe. Če bi se pojem vmesnega postanka opredelil, kot je predlagala tožeča stranka, bi se lahko pravilu obdavčitve iz člena 8(1)(c) Šeste direktive in s tem davčnemu namenu te določbe (obdavčitev dobave na krov med prevozom znotraj Skupnosti na ozemlju Skupnosti) zlahka izognili. Zadostovalo bi, da bi se sredstvo prevoza in potovalni načrt izbralo tako, da bi bili mogoči postanki na ozemlju tretjih držav, kjer bi potniki lahko za kratek čas zapustili prevozno sredstvo, ne da bi imeli pri tem možnost dokončno končati potovanje.

15 Tožeča stranka, Komisija Evropskih skupnosti in grška vlada menijo, da bi bilo treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti pritrdilno.

16 Tožeča stranka trdi, da ni nujno, da bi postanek vključeval vstop in izstop iz prevoznega sredstva. Če bi zakonodajalec Skupnosti imel tak namen, bi izrecno uporabil pojme „vstopanje" ali „izstopanje", kot je to storil za opredelitev pojmov „kraj odhoda" in „kraj prihoda". Pojem „postanek" bi bilo treba razlagati v smislu ustavitve, prekinitve potovanja ali počitka.

17 Komisija je mnenja, da pravilo iz člena 8(1)(c) Šeste direktive ne bi moglo veljati, če bi bilo v koliziji s pravom tretjih držav. Meni, da kratki postanki zunaj skupnosti učinkujejo tako, da prekinejo značaj prevoza znotraj Skupnosti. Vsakič, ko naj bi imeli potniki možnost, da v tretji državi opravijo normalno obdavčene nakupe, bi se morala pristojnost države članice kraja, v katerem se prevoz potnikov začne, prekiniti, da ne bi prišla v kolizijo s pravico tretje države, da obdavči na svojem ozemlju.

18 Grška vlada meni, da s tem, da bi ladja naredila postanek v tretji državi ali na ozemlju, ki z davčnega vidika ni del Skupnosti, bi potovala v tretjo državo in se od tam vrnila nazaj. Potemtakem bi moralo blago, ki bi se prodajalo v trgovinah na teh ladjah, uživati oprostitev plačila davka, kot bi veljalo za potnike iz tretjih držav. To bi veljalo pod pogojem, da bi potniki imeli možnost zapustiti ladjo med postankom v tretji državi in tam kupovati blago, ki bi bilo, ker bi ga izvozili, oproščeno davka, neodvisno od trajanja postanka v zadevni državi in brez obveznosti, da končajo potovanje.

Odgovor Sodišča

19 Ker Šesta direktiva ne opredeljuje natančno pojma „postanek", ga je treba razlagati v smislu sistematike in namena člena 8(1)(c) te direktive.

20 Ta člen spada med predpise Šeste direktive o določitvi kraja obdavčljivih transakcij in določa v členu 8(1)(b) glede dobave blaga splošno pravilo, da se v primeru, če se blago ne odpošilja ali prevaža, za kraj dobave blaga šteje kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi.

21 Člen 8(1)(c) vsebuje izjemo od tega načela teritorialnosti. Določa, da se za kraj dobave šteje kraj, v katerem se prevoz potnikov začne, če se dobava blaga opravi na krovu plovil, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov v Skupnosti.

22 Člen 8(1)(c) Šeste direktive naj bi tako enotno določil kraj obdavčitve dobave blaga, opravljene na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med potovanjem, ki se začne in konča na ozemlju Skupnosti, in omejil obdavčitev med delom prevoza potnikov v Skupnosti na kraj odhoda prevoznega sredstva. S tem se doseže poenostavljena davčna ureditev, ki preprečuje zaporedno uporabo nacionalnih sistemov davka na dodano vrednost držav članic, v katerih poteka potovanje znotraj Skupnosti, in s tem spore glede davčne pristojnosti med državami članicami.

23 Sicer pa člen 8(1)(c) Šeste direktive izrecno določa, da „del prevoza potnikov v Skupnosti" pomeni del prevoza, ki se brez postanka na tretjem ozemlju opravi med krajem, v katerem se prevoz potnikov začne, in krajem, kjer se prevoz potnikov konča.

24 S tem, da člen 8(1)(c) Šeste direktive izključuje obstoj „del[a] prevoza potnikov v Skupnosti" v primeru postanka na tretjem ozemlju, naj bi tudi preprečeval nevarnost sporov o pristojnosti z davčnimi sistemi tretjih držav, ki bi lahko nastali ob dobavi blaga med prekinitvijo potovanja znotraj Skupnosti v obliki postanka na tretjem ozemlju.

25 Glede tega je treba opozoriti na to, da je Sodišče v zvezi z obdavčitvijo storitev na krovu ladje že ugotovilo, da Šesta direktiva državam članicam ne preprečuje, da razširijo področje uporabe svoje davčne zakonodaje čez državne meje, če s tem ne posegajo v pristojnosti drugih držav (sodbi z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express, 283/84, Recueil, str. 231, in z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji, C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 18). Te ugotovitve veljajo tudi za obdavčitve dobave blaga.

26 V smislu sistematike in namena člena 8(1)(c) Šeste direktive je torej treba ugotoviti, da se vsaka dobava blaga, ki se opravi na ladji med postankom na tretjem ozemlju, šteje, da je bila opravljena zunaj obsega Šeste direktive, tako davčno obravnavanje dobave blaga v tem primeru spada v davčno pristojnost države, v kateri je bil narejen postanek.

27 Ob upoštevanju vseh zgornjih ugotovitev je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da so postanki ladje v pristaniščih tretjih držav, pri katerih potniki lahko zapustijo ladjo, čeprav samo za kratek čas, „postanki na tretjem ozemlju" v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive.

Stroški

28 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Postanki ladje v pristaniščih tretjih držav, pri katerih potniki lahko zapustijo ladjo, čeprav samo za kratek čas, so „postanki na tretjem ozemlju“ v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), v besedilu, ki izhaja iz Direktive Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost.

Podpisi