

V?c C-58/04

Antje Köhler

v.

Finanzamt Düsseldorf-Nord

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Šestá sm?rnice o DPH – Místo zdanitelného pln?ní – Dodání zboží uskute?n?né na výletní lodi – P?eprava uskute?n?ná ve Spole?enství – Vyn?tí z da?ové povinnosti v p?ípad? zastávky mimo Spole?enství – Dosah vyn?tí“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 7. dubna 2005

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 15. září 2005

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Dodání zboží – Ur?ení místa rozhodného pro vznik da?ové povinnosti – „Zastávka mimo Spole?enství“ ve smyslu šesté sm?rnice – Pojem – Zastavení uskute?n?ná v p?ístavech t?etích zemí umož?ující cestujícím opustit lo? – Zahrnutí*

*[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 8 odst. 1 písm. c)]*

Zastavení uskute?n?ná lodí v p?ístavech t?etích zemí, v jejichž pr?b?hu cestující mohou opustit lo?, by? i jen na krátkou dobu, p?edstavují „zastávky mimo Spole?enství“ ve smyslu ?l. 8 odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní vyplývajícím ze sm?rnice 92/111; ustanovení, které jako místo da?ového ur?ení dodání zboží uskute?n?ných na palub? lodí, letadel nebo ve vlcích b?hem ?ásti p?epravy cestujících uskute?n?né ve Spole?enství stanoví místo zahájení p?epravy, pokud je ?ást p?epravy uskute?n?ná bez zastávky mimo Spole?enství mezi místem zahájení a místem ukon?ení p?epravy cestujících.

(viz bod 27 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. září 2005(\*)

„Šestá sm?rnice o DPH – Místo zdanitelného pln?ní – Dodání zboží uskute?n?né na výletní lodi – P?eprava uskute?n?ná ve Spole?enství – Vyn?tí z da?ové povinnosti v p?ípad? zastávky mimo Spole?enství – Dosah vyn?tí“

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 dvorem 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,

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. Kyriazopoulou, S. Chala a I. Bakopoulou, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllou 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (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 zavádí 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 (veditelství daňových služeb) ohledně zdanitelné povahy prodejů uskutečněných dotyčnou v jejím obchodě na výletní lodi.

## **I – Právní rámec**

## A – Právní úprava Společenství

3      §lánek 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 palubu 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 mimo Společenství.

[...]“

## B – Vnitrostátní právní úprava

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

5      §lánek 3 odst. 6 UstG stanoví:

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

6      §lánek 3e odst. 1 UstG stanoví:

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

7      §lánek 3e odst. 2 UstG stanoví:

„Přpravou cestujících na území Společenství ve smyslu odstavce 1 se rozumí přeprava nebo část přepravy uskutečňovaná bez zastávky mimo území Společenství, mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících na území Společenství. Místem zahájení přepravy ve smyslu první vety je první místo nastoupení cestujících uskutečně na území Společenství. Místem ukončení přepravy ve smyslu první vety je poslední místo vystoupení uskutečně na území Společenství. Cesty tam a zpět se považují za samostatné přepravy.“

## II – Spor v povodním řízení a předběžná otázka

8 V průběhu daného 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 Janov (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 výletu 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 neznamenal, 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 uskutečňovaná lodí v přístavech třetích států, v jejichž průběhu cestující mohou opustit loď pouze na krátkou dobu, například k výletem, 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

*Vyřazení předložená Soudnímu dvoru*

13 Německá vláda navrhuje odpověď na předběžnou otázku záporně. Podle ní nesmí být pojem „zastávka“ vykládán doslovně a úzce, aby 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. Postažilo 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 výslovný výraz „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 běžné zdaněné nákupy ve třetí zemi, musí být příslušnost řeckého 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 mezeitímní 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 článěk patří mezi ustanovení šesté směrnice vnované 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 řeckých států průjezdu, a tedy daňovým kompetenčním sporům mezi řeckými státy.

23 Krom toho je namíst? uvést, že ?l. 8 odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice výslovn? stanoví, že „?ást p?epravy cestujících uskute?ná ve Spole?enství“ má být považována za ?ást p?epravy uskute?né bez zastávky mimo Spole?enství, mezi místem zahájení a místem ukon?ení p?epravy cestujících.

24 Tím, že ?l. 8 odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice vylučuje existenci „?ásti p?epravy cestujících uskute?né ve Spole?enství“ v p?ípad? zastávky mimo Spole?enství, tak rovněž sm?uje k zabrán?ní nebezpečí kompeten?ních spor? s da?ovými systémy t?etích zemí, ke kterému by došlo v p?ípad? dodání zboží v pr?b?hu p?erušení cesty ve Spole?enství p?edstavovaným zastávkou mimo Spole?enství.

25 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že pokud se jedná o zdan?ní služeb na palub? lodi, Soudní dv?r již p?ipustil že šestá sm?rnice nebrání tomu, aby ?lenské státy rozšířily p?sobnost svých da?ových právních p?edpis? za své územní hranice, pokud nezasahují do pravomocí jiných stát? (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 p?itom uplatní rovněž v souvislosti se zdan?ním dodání zboží.

26 Ve sv?tle systematiky a účelu ?l. 8 odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice je tedy namíst? konstatovat, že jakékoli dodání zboží uskute?né na palub? lodi v pr?b?hu pobytu mimo Spole?enství je považováno za uskute?né mimo p?sobnost šesté sm?rnice, p?i?emž da?ové zacházení s dodáním zboží v takovém p?ípad? spadá do da?ové pravomoci státu místa pobytu.

27 S p?ihlédnutím ke všem výše uvedeným úvahám je namíst? odpov?d?t na položenou otázku tak, že zastavení uskute?ná lodí v p?ístavech t?etích zemí, v jejichž pr?b?hu cestující mohou opustit lo?, by? i jen na krátkou dobu, p?edstavují „zastávky mimo Spole?enství“ ve smyslu ?l. 8 odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice.

## **K náklad?m ?ízení**

28 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

**Zastavení uskute?ná lodí v p?ístavech t?etích zemí, v jejichž pr?b?hu cestující mohou opustit lo?, by? i jen na krátkou dobu, p?edstavují „zastávky mimo Spole?enství“ ve smyslu ?l. 8 odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní vyplývajícím ze sm?rnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se m?ní sm?rnice 77/388 a zavád?jí se zjednodušení pro da? z p?ídané hodnoty.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: n?m?ina.