

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 7. apríla 2005¹

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania položil Bundesfinanzhof (Nemecko) Súdnemu dvoru otázku o výklade pojmu „zastávka mimo Spoločenstva“ v zmysle článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia².

„DPH“) „dodávka tovaru... za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

3. Pojem „územie štátu“ uvedený v článku 3 ods. 2 „predstavuje oblasť pôsobnosti Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ako ho vzhľadom na každý členský štát vymedzuje článok 227 [teraz článok 299 ES]“.

I — Príslušné ustanovenia práva Spoločenstva

2. Článok 2 šiestej smernice ustanovuje, že dani z pridanej hodnoty podlieha (ďalej len

4. Článok 8 ods. 1 písm. b) šiestej smernice ustanovuje, že „za miesto dodávky tovaru sa považuje... v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru: miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky“.

5. Článok 8 ods. 1 písm. c) doplnený smernicou 91/380 v znení účinnom v čase skutkových okolností veci, teda v znení vyplývajúcom zo smernice 92/111, ustanovuje, že miestom dodania tovaru sa rozumie:

1 — Jazyk prednesu: portugálčina.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23. Táto smernica bola zmenená a doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) a smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS 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“).

„v prípade tovaru dodaného na palubu lodí, lietadiel alebo do vlakov počas časti dopravy cestujúcich uskutočnenej v spoločenstve: v mieste začatia prepravy cestujúcich.

V prípade spiatocnej cesty sa preprava späť považuje za samostatnú prepravu.

...

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.

II — Skutkový stav, vnútroštátna právna úprava a prejudiciálna otázka

6. V priebehu roku 1994 prevádzkovala pani Köhler (ďalej len „odvolateľka“) butik na námornej výletnej lodi. V rámci prevádzkovania tohto butiku sa uskutočnili dodávky tovaru, ktorých zdaniteľnosť je sporná. Predmetné plavby výletnou loďou začínali v Kielí, Bremerhavene a Travemünde, pričom loď prechádzala cez prístavy, ktoré sa nachádzajú mimo územia Spoločenstva, napríklad v Nórsku, Estónsku, Rusku alebo Maroku, aby sa potom vrátila do Kielu, Bremerhavenu alebo Janova. Tieto plavby sa dali rezervovať iba na celé trvanie okružnej plavby, keďže sa neponúkali čiastočné trasy s možnosťou nastúpenia alebo konečného vystúpenia počas okružnej plavby.

7. Finanzamt považoval predaje, ktoré uskutočnila odvolateľka v butiku na palube lode v priebehu okružných plavieb, za zdaniteľné plnenia, ktoré podliehajú DPH v Nemecku

v zmysle článku 3e Umsatzsteuergesetz z roku 1993 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1993, ďalej len „UstG“), ktorým sa do vnútroštátneho právneho poriadku prebral článok 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice. V zmysle článku 3e ods. 1 UstG, „ak je tovar, ktorý nie je určený na okamžitú spotrebu, dodaný na palube lode... v priebehu prepravy cestujúcich na území Spoločenstva, za miesto dodávky sa považuje miesto odchodu predmetného dopravného prostriedku na území Spoločenstva“.

8. Článok 3e odsek 2 UStG znie:

„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 vnútri Spoločenstva, na ktorom 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.“

9. V žalobe proti rozhodnutiu, ktoré vydal Finanzamt, odvolateľka namietala, že sporné predaje nie sú zdaniteľné plnenia v Nemecku vzhľadom na existenciu zastávok mimo Spoločenstva v zmysle článku 3e UStG, a teda tieto dodávky sa nevykonali v priebehu dopravy uskutočnenej vo vnútri Spoločenstva.

10. Finanzgericht túto žalobu zamietol, pričom uviedol, že skutočnosť, že medzi prístavmi odchodu a miesta určenia boli naplánované zastávky mimo územia Spoločenstva, neznamená, že dodávky tovaru sa majú považovať za uskutočnené mimo vnútroštátneho územia. Iba zastávky mimo územia Spoločenstva, na ktorých sa môže uskutočniť konečné vystúpenie cestujúcich alebo nastúpenie nových cestujúcich, by sa mali považovať za „zastávky“ v zmysle článku 3e ods. 2 UStG.

11. Odvolateľka toto rozhodnutie napadla podaním na Bundesfinanzhof, ktorý položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Predstavujú zastavenia lode v prístavoch tretích štátov, 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) smernice 77/388/EHS?“

III — Posúdenie

12. Definícia pojmu „zastávka“ na účely článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice je ťažšia úloha, ako by sa mohlo zdať po prvom prečítaní sporného ustanovenia. Pojem „zastávka“ totiž neobsahuje jednoznačný význam, ktorý by sa mohol vyvodiť zo znenia právneho predpisu. Zdá sa mi, že existujú viaceré druhy zastávok: od technickej zastávky, najmä na účely doplnenia zásob dopravného prostriedku alebo jednoducho na účely poskytnutia možnosti cestujúcim pozrieť si panoramatický výhľad, až po zastávku, ktorá poskytuje možnosť pristúpenia nových cestujúcich a konečného vystúpenia iných, vrátane tých, keď môžu cestujúci vystúpiť na účely uskutočnenia turistických prehliadok a nákupov na území štátu, ktorému patrí samotná zastávka, s tým, že sa potom vrátia na palubu lode. *A priori* sa dá domnievať, ako to navrhuje odvolateľka vo svojich písomných pripomienkach, že pokiaľ zákonodarcu nerobí rozdiel, nepatrí to ani do právomoci toho, kto predpis vykladá. Bolo by však veľmi zjednodušujúce vykladať pojem „zastávka“ uvedený v článku 8 šiestej smernice v širšom zmysle bez toho, aby sme pochopili, z akého dôvodu je určenie zastávky v treťom štáte podstatné na účely uplatňovania osobitného systému, ktorý je uvedený v článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

A — Použitie kolíznej normy upravenej v článku 8 ako pravidiel rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi

13. Odpoveď na otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof, vyžaduje predbežný rozbor článku 8 šiestej smernice, v ktorej je uvedený pojem zastávka mimo Spoločenstva. Tento článok obsahuje niekoľko kolíznych noriem, ktoré, pokiaľ ide o dodávky tovaru, sledujú racionálne rozdelenie oblastí uplatňovania príslušných vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH³ medzi členské štáty. Každé z týchto pravidiel ustanovuje, ktorý členský štát má výlučnú právomoc uplatňovať DPH na dodávku tovaru, keď sa táto dodávka uskutoční v súlade s príslušnými pravidlami stanovujúcimi daňovú povinnosť upravenými v článku 8 na jeho vlastnom území. V tejto súvislosti je nevyhnutné pristúpiť k súbežnému rozboru uvedeného článku 8 s článkom 9, v ktorom sú uvedené kolízne normy, ktoré sa týkajú poskytovania služieb. Oba tieto články sú jedinými dvoma článkami, ktoré tvoria hlavu VI šiestej smernice, ktorá sa nazýva „miesto zdaniteľného plnenia“⁴, a oba bez rozdielu odkazujú na vyššie uvedené siedme odôvodnenie smernice.

14. Je pravdou, že Súdny dvor ešte doposiaľ nemal možnosť výslovne uviesť, že článok 8 má za cieľ zabrániť sporom o daňovú právo-

3 — Pozri posledné odôvodnenie šiestej smernice.

4 — V tejto súvislosti porovnaj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Gordon Slynn vo veci 283/84, *Trans Tirreno Express* (rozsudok z 23. januára 1986, 283/84, Zb. s. 231, najmä s. 235, *in fine*).

moc medzi členskými štátmi, takéto stanovisko však bolo jednoznačne potvrdené v prípade článku 9. V tomto zmysle Súdny dvor v rozsudku zo 4. júla 1985 vo veci Berkholz vyhlásil, že ustanovenia uvedené v článku 9 majú za cieľ „ustanoviť racionálne rozdelenie oblastí uplatňovania vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom jednotným spôsobom určujú príslušné miesto zdaniteľného poskytovania služieb“, a týmto spôsobom určiť s konečnou platnosťou členský štát, ktorý má výlučnú právomoc uplatňovať daň na poskytovanie služieb⁵. Ide teda o kolízne normy nevyhnutné na účely „zabránenia sporom o právomoc“⁶. Súdny dvor tiež uviedol ako kritérium výkladu článku 9 ods. 1 šiestej smernice uprednostnenie pravidla stanovujúceho daňovú povinnosť, ktoré zabráni vzniku sporov o daňovú právomoc medzi členskými štátmi⁷.

prekrývaníu daňových právomocí iných členských štátov, a ktorý považuje Súdny dvor za podstatný pri výklade pravidiel uvedených v článku 9 v oblasti poskytovania služieb.

16. Z hľadiska tohto všeobecného rámca zmyslu alebo funkcie článku 8 je preto potrebné chápať osobitné pravidlo uvedené v písmene c) odseku 1 toho istého článku a najmä zmysel použitia pojmu „zastávka mimo Spoločenstva“ v tomto pravidle.

B — Pôvod a účel článku 8 ods. 1 písm. c) šiestej smernice, najmä pojmu „zastávka mimo Spoločenstva“

15. Súbežnosť systému pravidiel rozdelenia daňovej právomoci uvedeného v článku 9 a systému uvedeného v článku 8 je dobre známa. Preto sa mi zdá, že je možné odporučiť, aby sa pristúpilo k preskúmaniu článku 8 z hľadiska jeho účelu ako kolíznej normy, ktorým je zabrániť vzájomnému

17. Preskúmanie pôvodu ustanovenia uvedeného v písmene c) ustanoveného smernicami 91/680 a 92/111 nenarušuje, ale, naopak, potvrdzuje všeobecný význam článku 8 ako ustanovenia, ktoré obsahuje súbor pravidiel určených na zabránenie sporom o daňovú právomoc medzi členskými štátmi.

18. Smernicou 91/680, ktorá sa týka zrušenia daňových hraníc medzi členskými štátmi, bolo zavedené ustanovenie písmena c), ktoré obsahuje zjednodušený systém uplatňovania DPH na dodávky tovaru uskutočnené na

5 — Rozsudok zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; rozsudok z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 46. Pozri tiež rozsudky zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 14; Komisia/Luxembursko, C-69/92, Zb. s. I-5907, bod 15, a Komisia/Španielsko, C-73/92, Zb. s. I-5997, bod 12.

6 — Pozri rozsudok z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-30/89, Zb. s. I-691, bod 10, ako aj rozsudky Berkholz, bod 14, už citovaný, a Trans Tirreno Express, už citovaný, bod 15.

7 — Rozsudok Berkholz, už citovaný, bod 17; pozri tiež rozsudok z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395, bod 16, a z 20. februára 1997, DFDS, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 19.

palube pri preprave v rámci Spoločenstva na základe zásady zdaniteľnosti v členskom štáte pôvodu. Toto ustanovenie malo za cieľ zabezpečiť zavedenie pozitívneho zjednodušeného systému prepravy, ktorá sa začína a končí v Spoločenstve, na základe zásady pôvodu. Toto riešenie prirodzene vyplynulo zo zrušenia daňových hraníc medzi členskými štátmi, pretože použitie všeobecného pravidla uvedeného v písmene b), že sa tovar zdaní na mieste, kde sa nachádza v okamihu dodávky, bolo zjavne neželateľné, keďže viedlo k segmentácii dodávok tovaru podľa členských štátov, cez ktorých územie prechádzal dopravný prostriedok.

19. Znenie ustanovenia už citovaného písmena c) ustanoveného smernicou 91/680 bolo potom zmenené smernicou 92/111, keďže podľa Komisie Európskych spoločenstiev malo toto ustanovenie také znenie, ktoré mohlo viesť k zmätku⁸. V tejto súvislosti z prípravných prác na tejto smernici 92/111 vyplýva, že slovné spojenie „bez zastávky mimo Spoločenstva“ nebolo súčasťou návrhu zmien písmena c), ktorý predložila Komisia. Potom ho doplnila Rada bez výslovného uvedenia dôvodov, ktoré to odôvodňovali. Súčasne s touto zmenou Rada tiež chcela, aby sa zjednodušený systém zdanenia založený na štáte pôvodu uvedený

v písmene c) nevzťahoval na dodávky tovaru uskutočnené „počas prepravy cestujúcich v rámci Spoločenstva“, ako to navrhla Komisia, ale v menej širšom zmysle, iba „počas časti prepravy [cestujúcich] uskutočnenej na území Spoločenstva“⁹.

20. Tieto dve konečné zmeny návrhu Komisie pri pozornejšom preskúmaní jasne ukazujú na snahu zabezpečiť, aby zavedenie zjednodušeného systému zdanenia DPH v štáte pôvodu pri preprave v rámci Spoločenstva nezasahovalo do daňovej právomoci tretích štátov na ich príslušných územiach. Tento účel vysvetľuje začlenenie pojmu „zastávka mimo Spoločenstva“ do znenia tohto ustanovenia spôsobom, ktoré medzinárodné právo v plnom rozsahu odôvodňuje¹⁰.

21. V medzinárodnom práve je totiž nepochybné, že na jednej strane má každý štát absolútnu a výlučnú daňovú právomoc v rámci svojho územia, čo je prejavom jeho vlastnej zvrchovanosti, na druhej strane prípadné výnimky z tejto zásady, najmä

9 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

10 — Hoci je pravda, že šieste odôvodnenie smernice 92/111 neodkazuje výslovne na nevyhnutnosť chrániť vzťahy s „tretími územiami“ v zmysle, ktorý zákonodarcovia Spoločenstva upresnili pri definícii zdaniteľného miesta niektorých plnení uskutočnených na palube lodí, lietadiel alebo vlakov počas prepravy cestujúcich v rámci Spoločenstva, druhé, tretie a štvrté odôvodnenie tej istej smernice jasne zdôrazňujú, ako sa v smernici 92/111 prihliadalo na vzťahy s „tretími územiami“ pri formulovaní ustanovení, ktoré sú v nej uvedené, v dôsledku zrušenia daňových hraníc v Spoločenstve.

8 — Pozri s. 4 odôvodnenia návrhu smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty, ktorý predložila Komisia Rade v Bruseli 4. novembra 1992 [KOM(92) 448, konečné znenie] [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES C 335, 1992, s. 10).

uplatňovanie iných daňových právnych predpisov na území štátu namiesto jeho vlastnej právnej úpravy podliehajú zvrchovanému súhlasu tohto štátu¹¹. Táto zásada sa v podstate jasne uplatňuje v prípade obchodných lodí kotviacich v zahraničných prístavoch. Keď tieto lode vstúpia do územných vôd štátu prístavu¹², podliehajú v celom rozsahu daňovej právnej úprave tohto štátu¹³. Na tento stav nemá vplyv ani skutočnosť, že tento štát sa môže zriecť skutočného výkonu vlastnej daňovej právo-

moci na lodi buď preto, že usudzuje, že ide o oblasť patriacu k „vnútroštátnemu hospodárstvu“ tejto lode¹⁴, alebo preto, že nemá v úmysle prijímať opatrenia, ktoré by odrádzali zahraničné lode od toho, aby kotvili v jeho prístavoch¹⁵.

11 — Pozri Guy Gest, Gilbert Tixier: *Droit Fiscal international*, druhé vydanie, PUF, Paríž, 1990, s. 17, ktorý sa odvoláva na „pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de classe gardée“. V rovnakom zmysle pozri A. H. Qureshi: „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law“, in: *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, Londýn, 1994, s. 29 a 31, a Ben Terra: *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht 1998, s. 3. Pozri tiež M. Rutel Silvestre: *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, s. 7, 15, 16, 23, najmä s. 37, na ktorej sa daňová právomoc štátu chápe ako výraz jeho zvrchovanosti, ktorá rovnako vymedzuje hranice tejto právomoci. Výslovne odkazujúce na „územnú zvrchovanosť“ štátu, odkazuje autor na tvrdenie, ktoré uviedol sudca Moore vo veci *S. S. Lotus* (1927) (rozsudok Stáleho súdu pre medzinárodnú spravodlivosť zo 7. septembra 1927, Francúzsko/Turecko, séria A, č. 10, s. 69), v ktorom sa uvádza, že „[t]he principle of absolute and exclusive jurisdiction within the national territory applies to foreigners as well as to citizens or inhabitants of the country, and the foreigner can claim no exemption from the exercise of such jurisdiction, except so far as he may be able to show either: (1) that he is, by reason of some special immunity, not subject to the operation of the local law, or (2) that the local law is not in conformity with international law“.

12 — Pozri R. R. Churchill, A. V. Lowe: *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, tretie vydanie, 1999, s. 61, v ktorom sa uvádza, že „[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters“... „By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board“ (tamže, s. 65). Pokiaľ ide o prístavy, ktoré sa považujú za neoddeliteľnú súčasť vnútorných vôd štátu, ktoré sa nemajú zamieňať s územnými vodami štátu, pozri D. P. O'Connell: *The International Law of the Sea*, zväzok I, Clarendon Press, Oxford, 1982, s. 385. V nedávnom období sa tiež používa, ako uvádza D. Vignes: „La juridiction de l'État du port et le navire en droit international“, in: *Le navire en Droit International*, Colloque de Toulon, Editions A. Pedone, Paríž, 1993, s. 127 — 150, najmä s. 127, rozšírenie právomoci (alebo „creeping jurisdiction“) štátu, ktorému patrí prístav.

13 — V tomto zmysle pozri obširné vyjadrenie, ktoré uviedol Gilber Gidel: *Le Droit International Public de la mer — Le temps de paix*, Tome II, Les eaux intérieures, Topos Verlag et Librairie Edouard Duchemin, Lichtenštajnsko/Paríž, 1981, s. 79 a nasl. a najmä, pokiaľ ide o celkové podriadenie lodí daňovej právnej úprave štátu, ktorému patrí prístav, s. 119 až 125.

22. Na druhej strane z judikatúry Súdneho dvora jasne vyplýva starosť o to, aby sa zabránilo tomu, že uplatňovanie šiestej smernice bude zasahovať do daňovej zvrchovanosti štátov na príslušných územiach. V tomto zmysle Súdny dvor v rozsudku *Trans Tirreno Express* výslovne uznal slobodu členského štátu podriaďiť „vlastnej právnej úprave o DPH poskytovanie prepravy, ktoré sa uskutočňuje medzi dvoma bodmi jeho vnútroštátneho územia [aj] vtedy, keď sa preprava uskutočňuje čiastočne mimo tohto územia, pokiaľ takto nezasiahne do rámca daňovej právomoci iných štátov“¹⁶. V rozsudku *Trans Tirreno Express* sa teda

14 — Pozri R. R. Churchill, A. V. Lowe: *The Law of The Sea*, už citované dielo, s. 68, v ktorom sa zdôrazňuje, že pokiaľ ide o vnútorné oblasti lodí, štát, ktorému patrí prístav „as a matter of strict law“, môže v každom prípade vykonávať vlastnú právomoc, ktorá je jasným výsledkom dobrovoľného vstupu lode do jej územných vôd.

15 — Je dobre známa najmä obchodná konkurencia medzi prístavmi, pokiaľ ide o príťažlivosť zastávk národných lodí, ktoré uskutočňujú okružné plavby. Pozri J. Combacau, S. Sur: *Droit International Public*, 5. vydanie, Montcrestien, Paríž, 2001, s. 461, o práve na zákaz vstupu do prístavu.

16 — Pozri bod 21 tohto rozsudku, ako aj už citovaný rozsudok z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-30/89, bod 18 (kurzívou zvýraznil generálny advokát). V rozsudku *Trans Tirreno Express* odkazuje Súdny dvor bez rozdielu na „iné štáty“, čo logicky zahŕňa aj tretie štáty, a teda nielen iné členské štáty. Hoci sa v predmetnej veci Súdny dvor zameriaval na ochranu daňovej právomoci iných členských štátov, logicky sa rovnaký zámer, t. j. dodržiavanie zásady teritoriality, rozširuje aj na tretie štáty. Toho výsledkom na druhej strane, ako to uviedla grécka vláda na pojednávaní, je potreba zachovávať územnú pôsobnosť uplatňovania spoločného systému DPH, ktorý je vymedzený v článku 2 a článku 3 ods. 2 šiestej smernice. Pozri tiež B. Terra: *The place of supply in European VAT*, už citované, s. 3 až 4.

ako hranica pôsobnosti spoločného systému DPH označuje kritérium nezasahovania do „rámca daňovej právomoci iných štátov“¹⁷. Pokiaľ sa v medzinárodných vodách uznáva, že štát môže rozšíriť rozsah pôsobnosti svojej daňovej právnej úpravy, k tomu istému nedochádza, keď sa prekročí „priestor, ktorý podlieha zvrchovanosti iného štátu“¹⁸. Daňová právomoc členského štátu pri uplatňovaní spoločného systému DPH teda končí v súlade so zásadou teritoriality tam, kde začína daňová právomoc tretích štátov na účely zdaniteľnosti dodávok tovaru, ktoré sa uskutočňujú na ich jednotlivých územiach.

v priebehu časti prepravy vykonanej na území Spoločenstva. Tieto dodávky tovaru tak podliehajú jednotnému systému DPH: systému toho štátu, v ktorom sa preprava v rámci Spoločenstva začala. Zabraňuje sa tak uplatneniu všeobecného pravidla teritoriality v úzkom slova zmysle uvedeného v písmene b) odseku 1 tohto článku, podľa ktorého by sa uplatňovalo v priebehu cesty toľko vnútroštátnych systémov DPH, cez koľko území členských štátov by prechádzala preprava¹⁹.

C — Dôsledky vyplývajúce z existencie zastávky mimo Spoločenstva na účely zdaniteľnosti dodávok tovaru uskutočnených na palube

23. Aby sa mohlo odpovedať na otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof, je potrebné preskúmať dôsledky, ktoré má z hľadiska zdaniteľnosti dodávok tovaru uskutočnených na palube lode existencia zastávky mimo Spoločenstva.

24. Ako už bolo uvedené, článok 8 ustanovuje zjednodušený systém zdaniteľnosti dodávok tovaru uskutočnených na palube

25. Existencia zastávok mimo Spoločenstva určite z dôvodov, ktoré už boli uvedené, odôvodňuje skutočnosť, že pri uskutočňovaní týchto zastávok na územiach, ktoré podliehajú daňovej právomoci tretích štátov, sa neuplatňuje spoločný systém DPH týkajúci sa dodávok tovaru, ktoré sa tam uskutočnia. To, čo však nie je odôvodnené, je skutočnosť, že sa neuplatňuje zjednodušený systém na celú zvyšnú časť cesty, ktorá sa uskutočňuje či už na území Spoločenstva, alebo v medzinárodných vodách, alebo dokonca keď dopravný prostriedok vykonáva iba tranzit v územnom priestore tretích štátov, bez toho, aby došlo k skutočnému zasahovaniu do daňovej zvrchovanosti týchto štátov.

17 — Pozri rozsudok Trans Tirreno Express, už citovaný, bod 21.

18 — *Tamže*, bod 18.

19 — Toto pravidlo ustanovené v písmene b) článku 8 predstavovalo „the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods“, ako sa v právnej vede výslovne uvádza (pozri B. Terra, J. Kajus: *A Guide to the European VAT Directives*, Zväzok I, IBFD Publications, 2005, s. 557 a 559 až 560). To platí samozrejme v prípade, keď sporný tovar nepredstavuje tovar, ktorý sa má odoslať alebo prepravovať, čo je situácia, ktorú upravuje ustanovenie článku 8 ods. 1 písm. a).

26. Rozdelenie toho, čo predstavuje jediná cestu v rámci Spoločenstva (ktorá sa považuje za skutočné spojenie dvoch najvzdialenejších bodov na území Spoločenstva určených na účely nastúpenia a vystúpenia cestujúcich) na rôzne časti v rámci Spoločenstva ako dôsledok prerušenia zjednodušeného systému účinkom zastávok mimo Spoločenstva, by totiž bolo zjavne v rozpore s cieľom zjednodušenia, ktoré bolo úmyslom písmena c) článku 8. Zároveň cieľ zabrániť akémukoľvek zasahovaniu do daňovej zvrchovanosti tretích štátov v príslušných prístavoch neodôvodňuje obetovanie uplatňovania tohto zjednodušeného systému nad rámec nevyhnutnej miery na dosiahnutie tohto cieľa. Na tento účel je teda dostatočné pozastaviť uplatňovanie systému DPH štátu pôvodu počas zastávky mimo Spoločenstva.

tohto zjednodušeného systému počas týchto zastávok²⁰.

28. Naopak, nič neodôvodňuje skutočnosť, aby sa vždy, keď cesta ďalej pokračuje v rámci Spoločenstva, uplatňovali jednotlivé systémy DPH. To by bolo dôsledkom buď prípadného návratu k systému teritoriality upravenému v článku 8 ods. 1 písm. b) alebo k opakovanému uplatňovaniu systému, ktorý je upravený v písmene c)²¹.

27. Článok 8 ods. 1 písm. c) sa má teda vykladať tak, že celá cesta v rámci Spoločenstva, t. j. od prvého miesta nastúpenia cestujúcich, ktoré sa nachádza na území Spoločenstva, do posledného miesta na území Spoločenstva, kde cestujúci môžu cestu ukončiť, podlieha zjednodušenému systému, ktorý je ustanovený v tomto článku. Existencia zastávok mimo Spoločenstva medzi takýmito dvoma miestami iba spôsobuje povinnosť pozastavenia uplatňovania

29. Výklad článku 8 ods. 1 písm. c), ktorý tu navrhujem v tom zmysle, že zastávka mimo Spoločenstva predstavuje iba dôvod na pozastavenie uplatňovania zjednodušeného systému, ktorý je upravený v tomto článku, na čas trvania samotnej zastávky, nebráni tomu, aby sa cesta v rámci Spoločenstva začlenila do dlhšej cesty, ktorej prípadný začiatok a/alebo miesto určenia je mimo Spoločenstva. Práve toto je zmysel odkazu v záverečnej časti definície miesta začatia

20 — Počas doby trvania zastávky dopravného prostriedku v prístave tretieho štátu teda nebudú dodávky tovaru uskutočnené na palube lode podliehať systému DPH prvého členského štátu, kde začala preprava v rámci Spoločenstva. Dotknutý dopravný prostriedok počas tejto doby podlieha v celom rozsahu daňovej právomoci tretieho štátu a v dôsledku toho sa dodávky tovaru uskutočnené na palube počas tejto zastávky musia považovať zjavne za plnenie mimo oblasti územnej pôsobnosti šiestej smernice.

21 — Z vyššie uvedených dôvodov nesúhlasím s výkladom článku 8 ods. 1 písm. c), ku ktorému sa zrejme prikláňa B. Terra, J. Kajus: *A guide to the European VAT Directives*, už citované dielo, s. 560, poznámka 552, s tam uvedenými príkladmi.

prepravy a miesta ukončenia prepravy na prípadnú existenciu „zastávky mimo Spoločenstva“²². Na takéto časti prepravy, ktoré nemajú povahu prepravy vnútri Spoločenstva, sa samozrejme nebude môcť uplatňovať zjednodušený systém uvedený v písmene c).

30. Rovnako, keď je miestom začatia prepravy napríklad miesto v Nemecku a žiadny bod ukončenia prepravy nie je pre tých istých cestujúcich naplánovaný na území Spoločenstva, takáto preprava sa nebude považovať za prepravu v rámci Spoločenstva s dôsledkom, že dodávky tovaru na palube podliehajú úzko teritoriálnemu systému uvedenému v písmene b) toho istého článku 8. V takom prípade budú podliehať DPH v Nemecku dodávky tovaru uskutočnené na nemeckom území.

D — Navrhovaný výklad pojmu „zastávka mimo Spoločenstva“

31. Ani znenie sporného ustanovenia, ani jeho účel, z hľadiska ktorého bolo, ako sa podľa všetkého zdá, rozhodnuté o začlenení pojmu zastávky mimo Spoločenstva do znenia ustanovenia uvedeného v písmene c), presne nenaznačujú výklad tohto pojmu, ktorý by sa jasne rozlíšil ako najpresnejší.

32. Doposiaľ uvedené výkladové prvky umožňujú iba na jednej strane vylúčiť také výklady, ktoré sú zvlášť nezlučiteľné so sledovanými cieľmi, a na druhej strane určiť existenciu rôznych možných a rovnako obhájitelných výkladov tohto pojmu.

33. Pokiaľ ide o výklad, ktorý navrhuje nemecká vláda, domnievam sa, že ide práve o výklad, ktorý je nezlučiteľný s cieľmi predmetnej právnej úpravy. Tento výklad by totiž znamenal, že spoločný systém DPH by sa uplatňoval na dodávky tovaru uskutočnené aj počas obdobia, keď sa loď nachádza na území tretieho štátu, keď môžu cestujúci opustiť loď a nakupovať na území tohto štátu. Domnievam sa, že výklad pojmu zastávka, ktorý by vyvolával také výsledky, by vôbec nebolo možné odporučiť s prihliadnutím na sledovaný cieľ, ktorým je zabránenie sporom o daňovú právomoc s tretími štátmi na príslušných územiach²³.

34. Pokiaľ ide o možné výklady tohto pojmu, ktoré sa mi zdajú byť zlučiteľné s účelom právneho predpisu, Súdny dvor sa musí napokon vysporiadať s nevyhnutnosťou zvo-

22 — V tejto súvislosti sa zdá, že je vhodné venovať pozornosť skutočnosti, že napríklad v Nemecku právny predpis, ktorý preberá [právnu úpravu Spoločenstva], uvedený v článku 3e ods. 2 UŠTG neobsahuje ani tie záverečné upresnenia, ktoré sú uvedené v definíciách šiestej smernice týkajúcej sa „miesta začatia prepravy cestujúcich“ a „miesta ukončenia prepravy cestujúcich“.

23 — Okrem toho je potrebné z hľadiska gramatického znenia dodať, ako uviedla Komisia na pojednávaní, že zákonodarcu výslovne v rôznych bodoch spomínaného písmena c) výslovne uvádza na účely definovania miesta začatia prepravy alebo miesta ukončenia prepravy nastúpenie nových cestujúcich alebo ich konečné vystúpenie, k tomu však nedošlo, pokiaľ ide o pojem zastávka.

liť spomedzi rôznych rovnako obhájitelných odpovedí, ktoré sa v podstate rozchádzajú z hľadiska viac alebo menej reštriktívneho spôsobu zabezpečenia dvojitého cieľa, ktorý sleduje zákonodarca: zjednodušenie uplatniteľného daňového systému a predchádzanie sporom s daňovou zvrchovanosťou tretích štátov na územiach mimo Spoločenstva.

dopravný prostriedok zastavený na území tretieho štátu v priebehu jeho prepravy v rámci Spoločenstva.

35. Medzi takýmito účelovo obhájitelnými výkladmi je ten výklad, ktorý najrigoróznejšie vylučuje zasahovanie do daňovej právomoci tretieho štátu, na ktorého území sa uskutočňuje zastávka, ktorý má na mysli pojem zastávka jednoducho v zmysle akéhokoľvek zastavenia na mieste, ktoré je vhodné miesto na tento účel (prístav, letisko, stanica) s prihliadnutím na príslušný dopravný prostriedok²⁴. Z tohto dôvodu bez ohľadu na možnosť cestujúcich vystúpiť, napríklad z lode počas zastávky v prístave tretieho štátu, nebude sa vzťahovať na dodávky tovaru uskutočnené na palube počas tejto zastávky spoločný systém DPH vzhľadom na to, že táto loď v celom rozsahu podlieha daňovej zvrchovanosti štátu, ktorému patrí prístav. Napriek tomu ide o výklad, ktorý pri dôslednom dodržaní cieľa zabrániť zasahovaniu do územnej právomoci tretích štátov môže povzbudzovať k podvodnému správaniu vzhľadom na to, že uznáva pozastavenie uplatňovania systému, ktorý je ustanovený v písmene c), na dodávky tovaru uskutočnené na palube počas zastávky, čo je výsledkom výlučného rozhodnutia ponechať

36. Ďalším účelovo obhájitelným výkladom pojmu zastávka je výklad, ktorý navrhla Komisia a takmer zhodne grécka vláda, ako aj odvolateľka. Tento výklad v podstate spočíva v tvrdení, že aby sa dalo hovoriť o zastávke v zmysle článku 8 ods. 1 písm. c), je potrebné, aby mal cestujúci možnosť opustiť dotknutý dopravný prostriedok, hoci aj na krátke časové obdobie, a vykonať nákupy v treťom štáte, v ktorom sa zastávka nachádza. Iba za takých okolností by mohlo byť zdanenie dodávok tovaru na palube spoločným systémom DPH zdrojom sporu o daňovú právomoc s tretím štátom, čo je vec, ktorej sa má naopak zabrániť. Napokon týmto sa tvrdí, že iba vtedy, keď existuje možnosť voľby medzi nadobudnutím tovaru vo vnútri alebo mimo dotknutého dopravného prostriedku, môže vzniknúť skutočný spor o právomoc, ktorý je neprijateľný z hľadiska cieľov, ktoré mal zákonodarca v úmysle sledovať tým, že začlenil pojem zastávka do spomínaného písmena c). Inými slovami: spor o právomoc, ktorému sa má zabrániť, vznikne iba vtedy, ak budú podliehať podľa práva Spoločenstva obchodné plnenia na palube lodí, ktoré kotvia na určitom mieste, akým je prístav právne podliehajúci daňovej zvrchovanosti štátu, ktorému prístav patrí, inému systému nepriameho zdanenia, napriek tomu, že sú

24 — Toto chápanie sa musí ďalej vysporiadať s anglickým znením ustanovenia, ktoré jednoducho odkazuje na „stop“ na území mimo Spoločenstva.

súčasťou rovnakého trhu, ako sú plnenia mimo lode, ako systému, ktorému podliehajú obchodné plnenia, ktoré sa rovnako nachádzajú na území toho istého štátu.

37. Tento posledný výklad nie je striktné v súlade so zásadou podriadenia dopravného prostriedku v celom rozsahu daňovej zvrchovanosti štátu, na území ktorého sa

nachádza, a jeho cieľom je predísť prípadným sporom o daňovú právomoc s tretími štátmi. Domnievam sa však, že je možné ho uprednostniť s prihliadnutím na to, že spor, ktorý by vznikol z prípadného uplatnenia zdanenia dodávok tovaru uskutočnených na palube v prípadoch, keď neexistuje možnosť vystúpiť a vykonať nákupy, iným daňovým systémom, ako je daňový systém, uplatniteľný na území tretieho štátu, sa zdá byť čisto hypotetický.

IV — Návrh

38. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof, takto:

Zastávky lode v prístavoch tretích štátov, počas ktorých cestujúci môžu loď opustiť len na krátky čas, napríklad na turistické prehliadky, bez možnosti začať alebo ukončiť túto plavbu lodou, 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, zmenenej a doplnenej smernicou 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, keďže cestujúci majú možnosť vykonať nákupy na území tohto tretieho štátu s tým, že takýmto spôsobom sa počas trvania tejto zastávky pozastavuje uplatňovanie systému upraveného v uvedenom písmene c).