

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 7. dubna 2005¹

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce Bundesfinanzhof předložil Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu pojmu „zastávka mimo Společenství“ ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně².

uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

3. Pojmem „tuzemsko“ uvedeným v čl. 3 odst. 2 šesté směrnice „se rozumí území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku 227 [nyní po změně článek 299 ES]“.

I – Relevantní ustanovení práva Společenství

2. Článek 2 šesté směrnice stanoví, že předmětem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je „dodání zboží [...] za protiplnění

4. Článek 8 odst. 1 písm. b) šesté směrnice stanoví, že „[z]a místo dodání zboží se považuje [...] není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje“.

5. Článek 8 odst. 1 písm. c), zavedený směrnicí 91/680, ve znění použitelném v průběhu sporného zdaňovacího období, vyplývající ze směrnice 2/111, stanoví, že za místo dodání se považuje:

1 – Původní jazyk: portugalsština.

2 – Úř. věst. L 145, s. 1. Tato směrnice byla změněna směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a směrnicí Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušené pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224), dále jen „šestá směrnice“.

„V případě zboží dodávaného na palubě lodí, letadel nebo ve vlcích během části přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství: místo zahájení přepravy cestujících.

V případě zpáteční cesty se přeprava zpět považuje za samostatnou přepravu.

[...]"

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.

II – Skutkové okolnosti, vnitrostátní právní úprava a předběžná otázka

6. V průběhu zdaňovacího období 1994 A. Köhler (dále jen „žalobkyně“) provozovala obchod na výletní lodi. V rámci provozování tohoto obchodu docházelo k dodávkám zboží, jejichž zdanitelná povaha je sporná. Dotčené okružní plavby začínaly v Kielu, Bremerhavenu a Travemünde, pokračovaly do přístavů nacházejících se mimo území Společenství, například v Norsku, Estonsku, Rusku nebo v Maroku, a končily v Kielu, Bremerhavenu nebo Janově. Tyto zájezdy mohly být objednány pouze pro celou okružní plavbu; dílčí plavby zahrnující možnost prvního nastoupení nebo definitivního vystoupení v průběhu plavby nebyly nabízeny.

7. Finanzamt měl za to, že prodeje uskutečněné v průběhu plavby na palubě lodí v obchodě žalobkyně byly zdanitelnými plněními a podléhaly DPH v Německu,

v souladu s článkem 3e Umsatzsteuergesetz 1993 (zákon z roku 1993 o dani z obrátu, dále jen „UstG“), který provádí čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice. Podle čl. 3e odst. 1 UstG „[p]okud 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“.

8. Pokud jde o čl. 3e odst. 2 UstG, ten stanoví:

„Přepřavou 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.“

9. Ve své žalobě podané proti rozhodnutí Finanzamt žalobkyně tvrdila, že sporné prodeje nebyly v Německu zdanitelné s ohledem na existenci zastávek mimo Společenství; z toho dovodila, že na základě čl. 3e UstG tyto prodeje nebyly uskutečněny v průběhu přepravy cestujících na území Společenství.

10. Finanzgericht žalobu zamítl. Prohlásil, že skutečnost, že loď mezi místy zahájení a ukončení přepravy uskuteční přestávky mimo území Společenství, ještě neznamená, že dodávky zboží musí být považovány za uskutečněné mimo státní území. Podle něj pouze přestávky mimo území Společenství umožňující definitivní vystoupení cestujících nebo nastoupení nových cestujících musejí být považovány za „zastávky“ ve smyslu čl. 3e odst. 2 UstG.

11. Žalobkyně podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof, který rozhodl o položení následující otázky Soudnímu dvoru:

„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) směrnice 77/388/EHS?"

A – Použití kolizní normy uvedené v článku 8 jako pravidla o rozdělení daňových pravomocí mezi státy

III – Posouzení

12. Definice pojmu „zastávka“ uvedeného v čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice je složitější, než by se z letného přečtení uvedeného ustanovení mohlo jevit. Pojem „zastávka“ totiž nemá jednoznačný význam, který by mohl být dovozen z textu. Při výkladu tohoto pojmu lze zvažovat různé druhy forem zastávky, počínaje technickou zastávkou, zejména za účelem doplnění pohonných hmot, nebo jednoduše proto, aby se cestující mohli těšit z výhledu, až k zastávkám, v jejichž průběhu mohou noví cestující nastoupit a ostatní definitivně vystoupit; rovněž pokrývá takové zastávky, při kterých cestující mohou opustit loď za účelem výletů a nákupů na území státu, ve kterém se zastávka uskutečňuje, jež předpokládají, že se cestující následně vrátí na palubu lodi. Předem se lze domnívat, jak to žalobkyně naznačuje ve svých písemných vyjádřeních, že pokud zákonodárce nestanoví rozdíl, neměl by rozdíl být dovozován při výkladu. Bylo by nicméně zjednodušující vykládat pojem „zastávka“ v rámci článku 8 šesté směrnice v co nejširším smyslu, bez snahy o pochopení důvodu, proč má zastávka ve třetím státu význam, pokud jde o použití zvláštního režimu, který je zakotven v čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

13. Odpověď na otázku položenou Bundesfinanzhof vyžaduje úvodní rozbor článku 8 šesté směrnice, ve kterém se objevuje pojem zastávky mimo území Společenství. Tento článek obsahuje různé kolizní normy, jejichž cílem je racionálně vymezit mezi členskými státy oblasti použití jejich vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH, pokud jde o dodávky zboží³. Každá z těchto norem určuje členský stát, který je výlučně příslušný pro zdanění zboží daní z přidané hodnoty, pokud, podle souvisejících relevantních okolností uvedených v článku 8, se dodání zboží uskutečnilo na jeho území. V tomto ohledu je třeba článek 8 posuzovat souběžně s článkem 9 šesté směrnice, který obsahuje kolizní normy týkající se poskytování služeb. Tyto dva články jsou krom toho jedinými články v hlavě VI šesté směrnice, nazvané „Místo zdanitelného plnění“⁴, a jeden i druhý jsou bez rozdílu uvedeny v sedmém bodu odůvodnění, který jsem zmínil.

14. Je pravdou, že Soudní dvůr dosud neměl příležitost výslovně uvést, že cílem článku 8 je zabránit daňovým kompetenčním sporům

3 – Viz sedmý bod odůvodnění šesté směrnice.

4 – Viz v této souvislosti stanovisko generálního advokáta Sira G. Slynna ve věci *Trans Tirreno Express* (rozsudek ze dne 23. ledna 1986, 283/84, Recueil, s. 231, zejména bod 235 *in fine*).

mezi státy, ale toto hledisko bylo nesporným způsobem potvrzeno, pokud jde o článek 9. Ve svém rozsudku vydaném dne 4. července 1985 ve věci Berkholz Soudní dvůr uplatnil, že cílem ustanovení uvedených v článku 9 „je stanovit racionální rozdělení oblastí použití vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH jednotným určením místa poskytování služeb pro daňové účely“, a tímto způsobem definitivně určit členský stát, který je výlučně příslušný pro zdanění poskytování služeb⁵. Jedná se tak o pravidla nezbytná pro „zabránění kompetenčním sporům“⁶. Soudní dvůr uvedl, rovněž výkladem čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, upřednostnění prvku určení místa poskytování služeb pro daňové účely, který brání výskytu daňového kompetenčního sporu mezi státy⁷.

narušování daňové pravomoci jiných států, která je podle Soudního dvora důležitá pro výklad pravidel stanovených uvedeným článkem 9 v oblasti poskytování služeb.

16. V důsledku toho je třeba, pokud jde o smysl a účel článku 8 šesté směrnice, chápat zvláštní pravidlo stanovené v odst. 1 písm. c) tohoto článku, a zejména smysl použití pojmu „zastávka mimo území Společenství“ v rámci tohoto pravidla v tomto obecném rámci.

B – Vznik a účel čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice, zejména pojmu „zastávka mimo území Společenství“

15. Je zřejmé, že mezi systémy pravidel o rozdělení daňových pravomocí stanoveným v článku 9 šesté směrnice a systémem stanoveným článkem 8 téže směrnice existuje souběžnost. Jeví se mi tedy jako žádoucí, aby byl článek 8 zkoumán ve světle účelu kolizní normy spočívající v zabránění

17. Zkoumání vzniku písmena c) zavedeného směrnicemi 91/680 a 92/111 se nedotýká, ba právě naopak potvrzuje obecný smysl článku 8 jako ustanovení stanovícího soubor pravidel určených k zabránění kompetenčním sporům mezi státy v daňové oblasti.

5 — 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; rozsudek ze dne 11. září 2003, Cookies World (C-155/01, Recueil, I-8785, bod 46). Viz rovněž rozsudky ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881, bod 14), Komise v. Lucembursko (C-68/92, Recueil, s. I-5907, bod 15) a Komise v. Španělsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997, bod 12).

6 — Rozsudek ze dne 1. března 1990, Komise v. Francie (C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 10), jakož i výše uvedené rozsudky Berkholz, bod 14, a Trans Tirreno Express, bod 15.

7 — Rozsudky Berkholz, uvedený výše, bod 17; ze dne 2. května 1996, Faaborg-Getling, Linien (C-23/94, Recueil, s. I-2395, bod 16), a ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 19).

18. Směrnicí Rady 91/680 o odstranění daňových hranic mezi členskými státy bylo zavedeno písmeno c), stanovící zjednodušený režim pro DPH použitelný na dodávky zboží na palubě dopravního prostředku v průběhu

přepravy uvnitř Společenství v souladu se zásadou zdanění v členském státu původu. Tento bod byl určen k umožnění přijetí zjednodušeného režimu zdanění použitelného na cestující, jejichž místo příjezdu a odjezdu se nachází ve Společenství, v souladu s výše uvedenou zásadou. Takové řešení přirozeně bylo nezbytné v návaznosti na zrušení daňových hranic mezi členskými státy; bylo zjevně nežádoucí používat obecné pravidlo stanovené v písmenu b) zavádějící zdanění podle místa, kde se zboží nachází v době dodání, jelikož to by vyústilo v rozdělení dodávek zboží v závislosti na členském státu, přes jehož území přeprava probíhala.

19. Znění výše uvedeného písmena c), zavedeného směrnicí 91/680, bylo změněno směrnicí 92/111 z důvodu, že, podle Komise Evropských společenství, výrazy, kterými bylo uvedené písmeno c) formulováno, mohly vést k nejasnostem⁸. V tomto ohledu přípravné práce na směrnicí 92/111 ukázaly, že výraz „bez zastávky mimo území Společenství“ nebyl uveden v návrhu změny písmene c), který předložila Komise. Tento výraz byl doplněn Radou Evropské unie bez výslovného uvedení důvodů, které by ho odůvodňovaly. Mimo této změny si Rada rovněž přála, aby se zjednodušený režim zdanění v závislosti na členském státu původu, stanovený v uvedeném písmeni c),

použil nikoliv na dodávky zboží v průběhu přepravy cestujících ve Společenství“, jak navrhovala Komise, nýbrž ve užším smyslu slova, výlučně „v průběhu části přepravy cestujících uskutečněné ve Společenství“⁹.

20. Tyto dvě konečné změny návrhu Komise ukazují, podle mého názoru, snahu o zajištění toho, aby schválení zjednodušeného režimu DPH, založeného na zdanění DPH ve státu zahájení přepravy ve Společenství, nezasahovalo do daňové pravomoci třetích států na jejich území. Tento účel vysvětluje zahrnutí pojmu „zastávka mimo území Společenství“ do textu uvedeného ustanovení výrazy, které krom toho mezinárodní právo zcela odůvodňuje¹⁰.

21. Podle ustálené zásady mezinárodního práva je podstatnou součástí suverenity každého státu jednak absolutní a výlučná pravomoc určovat daně na svém území, a jednak jakékoliv výjimky, zejména pokud

8 — Viz strana 4 důvodové zprávy k návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388 a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty [KOM(92) 448 konečné] (Úř. věst. 1992, C 335, s. 10; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), předloženému Komisí Radě v Bruselu dne 4. listopadu 1992.

9 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

10 — Ačkoliv šestý bod odůvodnění směrnice 92/111 se výslovně netýká potřeby udržovat vztahy se „třetími územími“ ve vysvětlivce zavedené zákonodárcem Společenství, pokud jde o místo zdanění některých plnění uskutečněných na palubě lodi, letadla nebo ve vlaku v průběhu přepravy uvnitř Společenství, druhý, třetí a čtvrtý bod odůvodnění téže směrnice ukazují, jak byly vzaty v úvahu vztahy se „třetími územími“ při formulování ustanovení přijímaných za účelem zrušení daňových hranic ve Společenství.

jde o případné použití cizích daňových zákonů¹¹ na území tohoto státu namísto jeho vlastních zákonů, jež mohou být učiněny pouze se souhlasem tohoto státu. Tato zásada je navíc zřejmá v případě obchodních lodí kotvicích v cizích přístavech. Pokud se nacházejí ve vnitřních vodách státu přístavu¹², zůstávají plně podřízeny daňovým zákonům tohoto státu¹³. Tato situace není ovlivněna skutečností, že se tento stát může fakticky zříknout výkonu daňové pravomoci

na lodi, buď pokud má za to, že se jedná o oblast zahrnující výhradně její „vnitřní záležitosti“¹⁴, nebo nechce činit kroky, které by cizí lodi odradily od úmyslu využívat jeho přístavy¹⁵.

11 — Viz Gest, G., Tixier, G. *Droit fiscal international*. Druhý vydání, PUF, Paříž, 1990, s. 17, ohledně „pouvoir fiscal absolu à l'interieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée“. Ve stejném smyslu, Quershi, A.H. „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law.“ In *International Public Law – Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, Londýn 1994, s. 29 a 31, a Terra, B. *The Place of Supply in European VAT*. Kluwer Law, Dordrecht, 1998, s. 3. Viz rovněž Rutsel Silvestre, M. *The Jurisdiction to Tax in International Law – Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Kluwer, Deventer, 1989, s. 7, 15, 16, 23 a zvláště 37, uvádějící, že daňová pravomoc státu vyplývá z jeho suverenity, která rovněž definuje meze této pravomoci. Autor, odkazuje výslovně na „územní suverenitu“ státu, cituje tvrzení soudce Moora ve věci Lotus (rozsudek Stálého mezinárodního soudu ze dne 7. září 1927, Francie v. Turecko, sbírka A, č. 10, s. 69), podle kterého se „zásada absolutní a výlučné jurisdikce v mezích státního území použije na cizince stejně jako na občany nebo obyvatele státu; cizinci mohou požadovat vynětí z této jurisdikce, pouze pokud mohou prokázat, že 1) z důvodu zvláštní imunity nepodléhají místnímu právu, nebo 2) místní právo není v souladu s mezinárodním právem“.

12 — Viz Churchill, R. R.; Lowe, A. V. *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, třetí vydání, 1999, s. 61, které uvádí, že „[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters“ a že „[b]y 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“ (obdobně bod 65). Pokud jde o přístavy jako integrální část vnitřních vod státu, které nesmí být směřovány s jeho teritoriálními vodami, viz O'Connell, D. P. *The International Law of the Sea*, sv. 1, Clarendon Press, Oxford, 1982, s. 385. Dochází dokonce k tomu, jak uvádí D. Vignes v „La juridiction de l'Etat du port et le navire en Droit international“ In *Le navire en Droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paříž 1993, s. 127 až 150, zejména s. 127, že státy přistavů měly v nedávné době tendenci rozšiřovat pravomoc („creeping jurisdiction“).

13 — Viz zejména Gidel, G. *Le Droit international public de la mer*. Le temps de paix, sv. II, vnitřní vody, Topos Verlag a Librairie Édouard Duchemin. Lichtenštejnsko/Paříž, a zvláště, pokud jde o úplné podřízení lodí daňovým zákonům státu přístavu, s. 119 až 125.

22. Judikatura Soudního dvora těž zřetelně odráží snahu zabránit tomu, aby použití šesté směrnice nevedlo k narušování daňové suverenity států na jejich území. V rozsudku *Trans Tirreno Express* tak Soudní dvůr výslovně uznal svobodu členského státu podřídit „svým právním předpisům o DPH přepravní službu mezi dvěma body na jeho státním území, i když se přeprava částečně uskutečňuje mimo jeho státní území, pod podmínkou, že tím nezasahuje do daňových pravomocí jiných států“¹⁶. Rozsudek *Trans Tirreno Express* tak pod-

14 — Viz Churchill, R. R., Lowe, A. V. *The Law of the Sea*, uvedeně výše, bod 68, které má za to, že pokud jde o vnitřní záležitost na lodi, stát přistavu může „as a matter of strict law“ vykonávat jurisdikci na základě pouhé skutečnosti, že loď do jeho vnitřních vod vstoupila dobrovolně.

15 — Je zejména dobře známo, že existuje obchodní soutěžení mezi přístavy za účelem přilákání lodí pro okružní plavby. Viz Combacau, J., Sur, S. *Droit international public*, páté vydání, Montrestien, Paříž 2001, s. 461, pokud jde o právo odmítnout přístup do přístavu.

16 — Bod 21 uvedeného rozsudku, jakož i výše uvedený rozsudek ze dne 13. března 1990, Komise v. Francie, bod 18 (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska). Soudní dvůr obecně odkázal ve výše uvedeně věci *Trans Tirreno Express* na „další státy“, které samozřejmě zahrnují i třetí státy, a nikoliv pouze jiné členské státy. Ačkoliv cílem v této věci byla ochrana daňové pravomoci jiných členských států, je logické, že cíl dodržování zásady teritoriality je uložen rovněž, pokud jde o třetí státy. Krom toho, jak uvedla řecká vláda při jednání, z toho vyplývá potřeba dodržování územní působnosti společného systému DPH definované v článku 2 a čl. 3 odst. 2 šesté směrnice. Viz rovněž Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, uvedeně výše, str. 3 a 4.

řizuje použití společného systému daně z přidané hodnoty podmínce, „že nezasahuje do daňové pravomoci jiných států“¹⁷. Ačkoliv je považováno za přijatelné, aby stát rozšířil působnost svých daňových právních předpisů na mezinárodní vody, není tomu tak, pokud loď proplovává „jakoukoliv oblastí, která náleží do státní suverenity jiného státu“¹⁸. Proto podle zásady teritoriality daňová pravomoc členského státu k použití společného systému daně z přidané hodnoty končí v místě, kde začíná daňová pravomoc třetího státu ke zdanění dodávek zboží uskutečněných na jeho území.

přepravy cestujících uskutečňované ve Společenství. Takové dodávky zboží jsou tak podřízeny jen jednomu režimu DPH, režimu státu, ve kterém je místo zahájení přepravy ve Společenství. Tímto způsobem je bráněno návratu ke striktnímu pravidlu teritoriality stanovenému v odstavci 1 písm. b) tohoto článku, které by v průběhu přepravy vedlo k použití vnitrostátních režimů DPH všech členských států, přes které přeprava probíhala¹⁹.

C – Důsledky zastávky mimo území Společenství pro dodávky zboží uskutečněné na palubě dopravního prostředku

23. Za účelem odpovědi na otázku položenou Bundesrechnungshof je nezbytné vzít v úvahu důsledky zastávky mimo Společenství na zdanění dodávek zboží na palubě dopravního prostředku.

24. Jak jsem již uvedl, článek 8 zavádí zjednodušený režim zdanění dodávek zboží na palubě dopravního prostředku v průběhu

25. Z výše uvedených důvodů zastávky mimo území Společenství představují důvody pro vyloučení působnosti společného systému DPH na dobu trvání zastávek na území, na kterém vykonávají daňovou pravomoc třetí státy, na dodávky zboží, které se na uvedeném území uskuteční. Tato skutečnost nicméně neodůvodňuje, aby byla působnost zjednodušeného režimu vyloučena pro zbývající část přepravy, ať ve Společenství, nebo v mezinárodních vodách, či dokonce pokud se dopravní prostředek nachází v teritoriálních vodách třetích států, aniž by docházelo ke skutečnému narušování daňové suverenity jiných států.

17 — Výše uvedený rozsudek *Trans Tirreno Express*, bod 21.

18 — Výše uvedený rozsudek *Trans Tirreno Express*, bod 18.

19 — Krom toho názor vyjádřený v právní nauce je rovněž takový, že pravidlo stanovené v písmeni b) představuje „obecné pravidlo v šesté směrnici, pokud jde o dodávky zboží“ (Tera, B., Kajus, J. *A Guide to the European VAT Directives*, svazek I, IBFD Publications, 2005, s. 557 a zvláště s. 559-560). Tak tomu je pochopitelně za předpokladu, že dotčené zboží nebylo přepravováno nebo předáno k přepravě, což jsou možnosti uvedené v čl. 8 odst. 1 písm. a).

26. Dělení na více částí uvnitř Společenství – jako následku přerušení použití zjednodušeného režimu z důvodu zastávky mimo Společenství – toho, co je ve skutečnosti jednou přepravou uvnitř Společenství (jelikož ve skutečnosti spojuje dva nejvzdálenější body na území Společenství určené pro nastoupení a vystoupení cestujících) zcela brání cíli zjednodušení, jež je inherentní písmenu c). Současně skutečnost, že existuje snaha zabránit střetům s daňovou suverenitou třetích států v jejich přístavech, neodůvodňuje zřeknutí se použití tohoto zjednodušeného režimu více, než je to nezbytné pro dosažení tohoto cíle. K dosažení tohoto cíle postačí pozastavit používání režimu DPH státu zahájení přepravy na dobu zastávky mimo území Společenství.

27. V důsledku toho je třeba čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že zjednodušený režim, který tento článek zavádí, zůstává použitelný po celé trvání přepravy uvnitř Společenství, tedy přepravy mezi prvním místem nastoupení cestujících, nacházejícím se na území Společenství, a poslední částí přepravy na území Společenství, kde cestující mohou přepravu ukončit. Existence zastávek mimo území Společenství mezi těmito dvěma místy může zahrnovat přerušení používání tohoto zjed-

nodušeného režimu pouze na dobu trvání každé zastávky²⁰.

28. Nic neodůvodňuje – právě naopak –, aby pokaždé, kdy se plavidlo vrátí do Společenství, byly postupně použity různé režimy DPH. To by byl důsledek případného návratu k režimu teritoriality stanovenému v čl. 8 odst. 1 písm. b), nebo k opakovanému použití režimu stanoveného v písmenu c) tohoto ustanovení.²¹

29. Takto navrhovaný výklad pro uvedený čl. 8 odst. 1 písm. c) v tom smyslu, že zastávka mimo území Společenství představuje pouze důvod pro přerušení používání zjednodušeného režimu zavedeného tímto článkem po dobu trvání zastávky, znamená, že přeprava uvnitř Společenství nemůže tvořit součást delší přepravy, která může mít svůj počátek nebo konec mimo

20 – V důsledku toho v průběhu zastávky dopravního prostředku v přístavu třetího státu dodávky zboží uskutečněné na palubě nepodléhají režimu DPH prvního členského státu, ve kterém přeprava uvnitř Společenství začala. Dotčený dopravní prostředek v průběhu tohoto období plně podléhá daňové pravomoci třetího státu, a tak k dodávkám zboží uskutečněným na palubě v průběhu této zastávky dochází zjevně mimo územní působnost šesté směrnice.

21 – Z výše uvedených důvodů se nemohou připojit k výkladu čl. 8 odst. 1 písm. c), přijatému B. Terrou a J. Kajusem v A Guide to the European VAT Directives, uvedené výše, s. 560, poznámka 552 s příklady tam uvedenými.

území Společenství. To je právě význam odkazu na „pobyt mimo Společenství“²² v posledních částech definic místa zahájení přepravy a místa ukončení přepravy. V těchto částech přepravy nemající povahu přepravy uvnitř Společenství se zjednodušený režim stanovený v dotyčném písmeni c) zjevně nepoužije.

30. Stejným způsobem, pokud je místo zahájení přepravy například v Německu a pro cestující není určeno žádné místo ukončení přepravy na území Společenství, taková přeprava nemá povahu přepravy uvnitř Společenství, a proto dodávky zboží uskutečněné na palubě budou striktně podléhat teritoriálnímu režimu stanovenému v písmeni b). V takovém případě bude DPH ze zboží nacházejícího se na německém území v době dodání zboží splatná v Německu.

D – Výklad navrhovaný pro pojem „zastávka mimo území Společenství“

31. Ani znění textu, ani cíl, jak ho lze konstatovat, který pravděpodobně určil zahrnutí pojmu „zastávka mimo území Společenství“ do textu písmene c), neposkytují přesný návod za účelem nejvhodnějšího výkladu tohoto pojmu.

32. Prvky výkladu dotčené v projednávaném případě umožňují pouze jednak odmítnout některé výklady, jelikož jsou obzvláště neslučitelné se sledovanými cíli, a jednak konstatovat, že existuje několik možných shodně obhájitelných výkladů tohoto pojmu.

33. Pokud jde o výklad navrhovaný Finanzamt a převzatý německou vládou, soudím, že se jedná právě o výklad neslučitelný s cíli dotčené normy. Ve skutečnosti by důsledkem takového výkladu bylo použití společného systému DPH na dodávky zboží uskutečněné v průběhu pobytu na lodi na území třetího státu, pokud cestující mohou vystoupit z lodí a nakupovat na jeho území. Soudím, že výklad pojmu zastávka, který vede k takovému výsledku, je zcela nežádoucí vzhledem ke sledovanému cíli zabránit sporům mezi daňovou pravomocí třetích států na jejich území²³.

34. Pokud jde o možné výklady pojmu, které mi připadají slučitelné s účelem normy, Soudní dvůr bude nakonec rozhodovat mezi shodně přijatelnými řešeními, které se

22 — V tomto ohledu je třeba směřovat pozornost ke skutečnosti, že například v Německu ustanovení provádějící směrnici čl. 3e odst. 2 UstG dokonce ani neobsahuje závěrečnou část definic stanovených v šesté směrnici, „místo zahájení přepravy cestujících“ a „místo ukončení přepravy cestujících“.

23 — Dodávám, že z doslovného hlediska, jak Komise uvedla v průběhu jednání, ačkoliv zákonodárce učinil několik konkrétních odkazů na nastoupení nových cestujících a definitivní vystoupení cestujících, když definoval místa zahájení a ukončení přepravy cestujících, neucinil tak, pokud jde o pojem zastávka.

v podstatě liší v tom, jak striktně dosahují dvojího cíle sledovaného právními předpisy: zjednodušení použitelného daňového režimu a předcházení střetům s daňovou suverenitou třetích států na území mimo Společenství.

výsledek pouhého rozhodnutí zastavit dopravní prostředek na území třetího státu v průběhu jeho cesty uvnitř Společenství.

35. Mezi těmito výklady, které jsou obhájitelné z teleologického hlediska, ty, které nejstriktněji zaručují neexistenci střetu s daňovou pravomocí třetího státu, ve kterém se zastávka uskutečňuje, jsou ty, které pojem zastávky vykládají pouze jako zastavení na vhodném místě (přístav, letiště, nádraží) v závislosti na dotčeném dopravním prostředku²⁴. V důsledku toho, nezávisle na možnosti cestujících vystoupit, například z loď, v průběhu zastávky v přístavu třetího státu, společný systém DPH nezahrnuje dodávky zboží uskutečněné na palubě v průběhu takové zastávky, pokud dotyčná loď je zcela podřízena daňové suverenitě státu přístavu. Jedná se nicméně o výklad, který z důvodu, že tak striktně respektuje cíl spočívající v zamezení střetů s územní působností třetích států, může vést ke zneužití v rozsahu, v němž činí legitimním vyloučení použití režimu stanoveného v čl. 8 odst. 1 písm. c) na dodávky zboží uskutečňované na palubě v průběhu zastávky jako

36. Jiný teleologicky udržitelný výklad pojmu zastávka je navrhován Komisí a, výrazy téměř shodnými, řeckou vládou, jakož i žalobkyní. Jejich argumentace spočívá v konečném výsledku ve tvrzení, že aby se jednalo o zastávku ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c), je nezbytné, aby cestující měl možnost z dotčeného dopravního prostředku vystoupit, třeba na krátkou dobu, a nakupovat na území třetího státu, kde se zastávka uskutečňuje. Pouze za takových okolností může použití společného systému DPH na dodávky zboží vést ke střetu s daňovou pravomocí třetího státu, jemuž je třeba zabránit. Konečně je třeba uvést, že pouze tehdy, pokud existuje příležitost volit mezi nabytím zboží na palubě lodi či jinde, existoval by skutečný kompetenční spor, který by byl nepřijatelný ve světle účelu sledovaného zákonodárcem při zařazení pojmu zastávka do uvedeného písmene c). Jinými slovy: kompetenční spor, kterému je třeba zabránit, nastane pouze za předpokladu, že v určeném místě, jako je přístav náležející do daňové suverenity státu přístavu, zařízení na palubě lodí v něm kotvících, ačkoliv se nacházejí na stejném trhu jako zařízení mimo loď, podléhají, na

24 — Tento názor je krom toho podpořen anglickým zněním textu, který odkazuje pouze na „stop“ mimo území Společenství.

základě práva Společenství, nepřímému režimu zdanění, odlišnému od toho, kterému podléhají uvedená zařízení nacházející se v tomto státu.

37. Tento posledně uvedený výklad není tak striktně v souladu se zásadou podřízení

celého dopravního prostředku daňové suverenity státu, na jehož území se nachází, a s cílem předcházení daňovým kompetenčním sporům třetích států. Nicméně mám za to, že je žádoucí přiklonit se k tomuto výkladu, jelikož střet vyplývající z případné dodávky zboží uskutečněné na palubě v případě, kdy není možnost z lodi vystoupit a uskutečnit nákup, s daňovým režimem odlišným od toho, který je použitelný na území třetího státu, je spíše hypotetický.

IV – Závěry

38. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Bundesfinanzhof takto:

„Zastavení uskutečněná lodí v přístavech třetích států, v jejichž průběhu mohou cestující opustit loď pouze na krátkou dobu, například za účelem výletů, aniž by existovala možnost zahájit nebo ukončit cestu, představují ‚zastávky mimo území Společenství‘ ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 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 směrnice Rady ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS, s ohledem na odstranění daňových hranic, a směrnice 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty, v rozsahu, v němž cestující mají možnost uskutečnit nákupy na území tohoto třetího státu, jelikož režim stanovený uvedeným písmenem je po dobu trvání zastávky přerušen.“