ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)
zo 6. apríla 2006 *

Vo veci C-245/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) z 26. mája 2004 a doručený Súdnemu dvoru 10. júna 2004, ktorý súvisí s konaním:

EMAG Handel Eder OHG

proti

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

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

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. októbra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— EMAG Handel Eder OHG, v zastúpení: W. Dellacher, Rechtsanwalt, za právnej pomoci A. Breschan, Wirtschaftsprüfer,

— rakúska vláda, v zastúpení: H. Dossi, splnomocnený zástupca,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis a G. Fiengo, avvocati dello Stato,

— vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: C. Jackson a S. Nwaokolo, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci M. Angiolini, barrister,

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

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. novembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica"), a najmä jej článku 8 ods. 1 týkajúceho sa miesta dodávky tovarov.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi EMAG Handel Eder OHG (ďalej len „EMAG"), spoločnosťou so sídlom v Rakúsku, a Finanzlandesdirektion für Kärnten (daňovou správou spolkovej krajiny Korutánsko) týkajúceho sa odpočítania dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") zaplatenej na vstupe zo strany EMAG.

Právny rámec

Šiesta smernica

3 Článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje, že „dani z pridanej hodnoty podlieha... dodávka tovaru... za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani".

4 Podľa znenia článku 5 ods. 1 šiestej smernice „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa".

5 Článok 8 šiestej smernice, ktorý je uvedený v jej hlave VIII s nadpisom: „Miesto plnenia podliehajúceho dani", stanovuje v odseku 1 písm. a) a b):

„Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať...

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

6 Šiesta smernica obsahuje hlavu XVIa s nadpisom „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi", ktorá bola zavedená 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 ktorá obsahuje články 28a až 28f.

7 Článok 28a šiestej smernice stanovuje:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie podľa článku 24...

...

...

3. ‚Interná akvizícia [Nadobudnutie — *neoficiálny preklad*] tovaru v rámci spoločenstva' predstavuje akvizíciu [nadobudnutie — *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hnuteľným hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný [zaslaný — *neoficiálny preklad*] alebo transportovaný [dopravený — *neoficiálny preklad*] osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný [odoslaný — *neoficiálny preklad*] alebo transportovaný [dopravený — *neoficiálny preklad*].

...

7. Členské štáty prijmú opatrenia na zabezpečenie toho, že transakcie, ktoré by sa mohli klasifikovať [aby sa transakcie mohli klasifikovať — *neoficiálny preklad*] ako ‚dodávky tovaru', ako sú definované v odseku 5 alebo v článku 5, ak by sa boli uskutočnili v rámci teritória krajiny zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako zaradená do ‚internej akvizície [nadobudnutia — *neoficiálny preklad*] tovaru v rámci spoločenstva'."

8 Článok 28b A ods. 1 šiestej smernice upresňuje:

„Miesto internej akvizície [nadobudnutia — *neoficiálny preklad*] tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný [zaslaný — *neoficiálny preklad*] alebo transportovaný [dopravený — *neoficiálny preklad*] pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [nadobudnutie — *neoficiálny preklad*]."

9 Článok 28c A písm. a) prvý pododsek šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a 28a (5) a), expedovaného a transportovaného [zasielaného a dopravovaného — *neoficiálny preklad*] prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru [štátom odoslania pre zaslanie alebo dopravu tovaru — *neoficiálny preklad*]."

10 Článok 17 ods. 2 písm. a) a ods. 3 písm. b) šiestej smernice v jeho podobe vyplývajúcej z článku 28f bod 1 tej istej smernice stanovuje:

„2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na tovar a služby dodané, alebo ktoré sa pre ňu majú byť dodané inou zdaniteľnou osobou zodpovednou za daň v rámci územia krajiny;

...

d) daň z pridanej hodnoty, splatnú podľa článku 28a (1) a).

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpočet alebo refundáciu [vrátenie — *neoficiálny preklad*] dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

...

b) plnení, ktoré sú oslobodené podľa článku... 28c A a C".

Vnútroštátna právna úprava

11 Paragraf 3 odseky 1, 7 a 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (ďalej len „UStG 1994"), v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej, stanovuje:

„1. Dodávkami sú plnenia, ktorými podnikateľ umožní kupujúcemu alebo tretej osobe splnomocnenej kupujúcim disponovať samotným tovarom. Právo disponovať tovarom môže byť prevedené samotným podnikateľom alebo treťou osobou splnomocnenou podnikateľom.

...

7. Dodávka je vykonaná v mieste, kde sa nachádza tovar pri prevode práva disponovať ním.

8. Pokiaľ je predmet dodávky zasielaný alebo dopravovaný s cieľom u kupujúceho alebo u tretích kupujúcim splnomocnených osôb, dodávka sa považuje za vykonanú pri začatí dopravy alebo pri odovzdaní veci sprostredkovateľovi dopravy, dopravcovi alebo zasielateľovi. Ide o zaslanie, ak podnikateľ dopravuje vec s cieľom u tretích osôb prostredníctvom dopravcu, zasielateľa, alebo zabezpečuje takúto dopravu prostredníctvom sprostredkovateľa dopravy."

12 Paragraf 8 tohto paragrafu bol zmenený prostredníctvom Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999) s cieľom, podľa dôvodovej správy danej rakúskym zákonodarcom, prispôsobiť ho článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice a znie od tých čias takto:

„Pokiaľ je predmet dodávky dopravovaný alebo zasielaný dodávateľom alebo kupujúcim, dodávka sa považuje za vykonanú začatím dopravy alebo zaslania s cieľom u kupujúceho alebo u tretích osôb splnomocnených kupujúcim. Ide o zaslanie, ak je tovar dopravovaný dopravcom alebo zasielateľom alebo ak je takáto doprava zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa dopravy. Začiatok zaslania tvorí odovzdanie tovaru sprostredkovateľovi dopravy, dopravcovi alebo zasielateľovi."

13 Paragraf 12 ods. 1 bod 1 UStG 1994, uplatniteľný v oblasti odpočtu DPH zaplatenej na vstupe, stanovuje:

„Podnikateľ si môže odpočítať nasledujúce sumy dane zaplatenej na vstupe:

1. daň, ktorú iní podnikatelia uviedli oddelene na faktúre (článok 11), ktorá mu bola vystavená za dodávky alebo iné plnenia vykonané v Rakúsku pre jeho podnik...".

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 V rokoch 1996 a 1997 EMAG získal neželezité kovy od obchodnej spoločnosti K GmbH (ďalej len „K"), rovnako so sídlom v Rakúsku.

15 K získala predmetné tovary od dodávateľov so sídlom v Taliansku alebo Holandsku (ďalej len „dodávatelia"). Je nesporné, že EMAG nepoznala dodávateľov K. Po uzavretí každej transakcie K dávala pokyny svojim dodávateľom odovzdať tieto tovary sprostredkovateľovi dopravy, ktorý bol ňou poverený doviezť ich priamo kamiónmi do priestorov EMAG v Rakúsku alebo klientov EMAG, rovnako v Rakúsku, podľa údajov poskytnutých K zo strany EMAG.

16 K fakturovala EMAG kúpnu cenu tovarov dohodnutú medzi nimi, zvýšenú o 20% z dôvodu rakúskej DPH. EMAG následne žiadal o priznanie odpočtu tejto dane ako DPH zaplatenej na vstupe.

17 Príslušný Finanzamt, následne aj Finanzlandesdirektion für Kärnten odmietli tento odpočet z dôvodu, že K mylne faktúrovala DPH EMAG. EMAG teda podala žalobu pred Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG tvrdí, že paragraf 3 ods. 8 UStG 1994 nie je uplatniteľný na dodávky vykonané K v jeho prospech, pretože príkaz na zaslanie tovaru do Rakúska nebol daný ním, ale zo strany K. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že nepoznal dodávateľov K a že K mala až do ukončenia každej dodávky možnosť zmeniť miesto určenia alebo adresáta, a niekedy aj využívala túto možnosť, a že to bola K, ktorá znášala všetko nebezpečenstvo straty a poškodenia tovarov až do ich prijatia EMAG alebo jeho zákazníkmi.

19 EMAG sa domnieva, že keďže miesto plnení vykonaných v jeho prospech zo strany K sa nachádzalo v Rakúsku, vyplýva z toho, že tieto dodávky podliehali rakúskej

DPH zo strany K. Preto mu K fakturovala predmetnú DPH dôvodne a on sám môže žiadať jej odpočet ako DPH zaplatenú na vstupe.

20 Podľa Finanzlandesdirektion v prvom rade K zaplatila za tovary svojim dodávateľom, ktorí ho dali k dispozícii K v Holandsku alebo Taliansku. V druhom rade K zverila sprostredkovateľom dopravy dopravu tovarov z Talianska alebo Holandska do Rakúska, kde boli tovary dodané EMAG, alebo na jeho pokyn jeho zákazníkom. Finanzlandesdirektion zdôrazňuje, že doprava tovarov bola vykonaná zo strany K s cieľom splniť svoju povinnosť dodania voči EMAG a že ten bol o tom informovaný.

21 S ohľadom na tieto okolnosti sa Finanzlandesdirektion domnieva, že paragraf 3 ods. 8 UStG 1994 bol uplatniteľný na dodávky vykonané zo strany K pre EMAG. Keďže k odovzdaniu tovarov sprostredkovateľom dopravy povereným zo strany K došlo v Taliansku alebo Holandsku, miesto plnení vykonaných zo strany K v prospech EMAG sa nachádzalo v jednom alebo druhom z týchto dvoch členských štátov v súlade s predmetným ustanovením. Za uplatnenia paragrafu 12 ods. 1 UStG 1994 by bol odpočet DPH zaplatenej na vstupe možný, iba ak by fakturované transakcie boli vykonané v Rakúsku. Pretože všetky transakcie boli vykonané v Taliansku alebo Holandsku, EMAG odpočítal DPH zaplatenú na vstupe mylne.

22 Vnútroštátny súd konštatuje, že v konaní vedenom pred ním boli vykonané dve odlišné dodávky prostredníctvom jediného fyzického pohybu tovarov.

23 Domnieva sa, že podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa miesto prvej dodávky vykonanej talianskymi alebo holandskými dodávateľmi v prospech K nachádza v mieste začatia zaslania alebo dopravy tovarov, teda v Taliansku alebo Holandsku. Pýta sa, naopak, na miesto druhej dodávky vykonanej zo strany K v prospech EMAG.

24 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že znenie článku 8 ods. 1 písm. a) prvej vety šiestej smernice nerieši otázku, či je potrebné zahrnúť pod pohyb tovarov v rámci Spoločenstva výlučne prvú dodávku alebo to tak môže byť pri dvoch dodávkach naraz. Za druhého predpokladu sa vnútroštátny súd pýta, či sa miesto druhej dodávky vykonanej zo strany K v prospech EMAG nachádza v skutočnom mieste odoslania tovarov (v konaní vo veci samej v Taliansku alebo Holandsku) alebo v mieste, kde sa končí prvá dodávka (v konaní vo veci samej Rakúsko).

25 Za týchto okolností sa Verwaltungsgerichtshof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 8 ods. 1 písm. a) prvá veta šiestej smernice... vykladať tak, že miesto začiatku odoslania alebo dopravy je rozhodujúce aj v prípade, ak viacerí podnikatelia uzavrú obchod o dodávke týkajúci sa toho istého tovaru a viacej obchodov o dodávke tovaru je splnených jediným pohybom tovaru?

2. Možno považovať viacero dodávok za dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane, ak viacerí podnikatelia uzavrú obchod o dodávke tovaru týkajúci sa

toho istého tovaru a viacej obchodov o dodávke tovaru je splnených jediným pohybom tovaru?

3. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, považuje sa za miesto, kde sa začína uskutočňovať druhá dodávka, skutočné miesto odoslania tovaru alebo miesto, v ktorom prvá dodávka končí?

4. Je pre odpoveď na prvú až tretiu otázku významná skutočnosť, kto má dispozičné právo k tovaru/predmetu dodávky počas dopravy tovaru?"

Úvodné poznámky

26 Na úvod je potrebné pripomenúť, že keďže smernica 91/680 mala za cieľ zrušiť daňové hranice medzi členskými štátmi, zákonodarca Spoločenstva od 1. januára 1993 definitívne zrušil uvalenie dane na dovoz a oslobodenie od dane na vývoz v obchodovaní medzi členskými štátmi (druhé a tretie odôvodnenie predmetnej smernice).

27 Konštatujúc však, že k uvedenému dátumu neboli splnené podmienky umožňujúce zaviesť do praxe zásadu zdanenia obchodu v členskom štáte pôvodu dodaného tovaru a služieb bez toho, aby bol dotknutý obchod Spoločenstva medzi zdaniteľnými osobami vzhľadom na zásadu akumulovať daňové príjmy z daňového

uvalenia na štádium konečnej spotreby v prospech členského štátu, v ktorom sa konečná spotreba uskutoční, zákonodarca Spoločenstva zaviedol hlavou XVIa šiestej smernice prechodný režim zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi založený na zavedení novej zdaniteľnej skutočnosti, a to nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva (siedme a desiate odôvodnenie smernice 91/680).

28 Článok 28a ods. 1 písm. a) prvý pododsek šiestej smernice stanovuje, že za určitých podmienok DPH podlieha „nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká". Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je definované v odseku 3 prvom pododseku toho istého článku ako „nadobudnutie práva disponovať ako majiteľ hnuteľným hmotným majetkom, ktorý bol zaslaný alebo dopravený osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol odoslaný alebo dopravený".

29 Ako poznamenala generálna advokátka v bodoch 23 až 25 svojich návrhov, akékoľvek nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte určenia zásielky alebo dopravy tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a ods. 1 písm. a) prvého pododseku šiestej smernice má za dôsledok dodávku oslobodenú v členskom štáte odoslania predmetnej zásielky alebo predmetnej dopravy za uplatnenia článku 28c A písm. a) prvého pododseku tej istej smernice.

30 V rámci prechodného režimu uvedeného v hlave XVIa šiestej smernice predávajúci na jednej strane vykonáva dodávku oslobodenú v členskom štáte odoslania zásielky

alebo odjazdu dopravy tovaru v rámci Spoločenstva za uplatnenia článku 8 ods. 1 písm. a) a článku 28c A písm. a) prvého pododseku tejto smernice a na druhej strane získava od tohto členského štátu oslobodenie alebo vrátenie v tomto štáte dlžnej alebo na vstupe zaplatenej DPH za tieto tovary v zmysle článku 17 ods. 3 písm. b) tej istej smernice, v jej znení vyplývajúcom z článku 28f bod 1 predmetnej smernice. Čo sa týka nadobúdateľa, tento realizuje nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte určenia predmetnej zásielky alebo dopravy v rámci Spoločenstva podľa článku 28a ods. 1 písm. a) prvého pododseku a článku 28b A ods. 1 šiestej smernice.

31 Tento mechanizmus umožňuje prevod daňových príjmov na členský štát miesta konečnej spotreby dodaných tovarov.

O druhej a štvrtej otázke

32 Svojou druhou a štvrtou otázkou, ktoré je potrebné skúmať súčasne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či pokiaľ dve po sebe nasledujúce dodávky za úhradu, vykonané medzi osobami podliehajúcimi dani, konajúcimi ako takéto osoby, týkajúce sa toho istého tovaru, zakladajú jediné zaslanie týchto tovarov v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu týchto tovarov v rámci Spoločenstva, môžu obe tieto dodávky predstavovať dodávky oslobodené od dane za uplatnenia článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice a či je pre odpoveď na túto otázku významnou skutočnosť, že prvý predávajúci, sprostredkujúci, nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ majú právo disponovať s tovarom počas zasielania alebo dopravy.

33 V situácii, akou je situácia v konaní vo veci samej, dve po sebe nasledujúce dodávky môžu byť oslobodené od dane za uplatnenia článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice, iba ak by obe predstavovali súčasne jediný pohyb tovaru v rámci Spoločenstva.

34 Ak by to bolo tak, dôsledky by boli nasledujúce.

35 Na jednej strane by prvý predajca vykonal prvú dodávku nachádzajúcu sa za uplatnenia článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice v členskom štáte odoslania zásielky alebo odoslania tovarov. Táto prvá dodávka by mala za dôsledok prvé nadobudnutie v rámci Spoločenstva vykonané sprostredkujúcim nadobúdateľom a nachádzajúce sa podľa článku 28b A ods. 1 v členskom štáte určenia predmetnej zásielky alebo predmetnej dopravy.

36 Na druhej strane, pretože samotný sprostredkujúci nadobúdateľ by vykonával druhú dodávku, rovnako sa nachádzajúcu, v zmysle článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice, v členskom štáte odoslania, táto druhá dodávka by mala zase za dôsledok druhé nadobudnutie v rámci Spoločenstva, vykonané druhým nadobúdateľom a nachádzajúce sa v členskom štáte určenia.

37 Takáto reťazová súvislosť by bola zároveň nelogická a v rozpore so zmyslom prechodného režimu zdaňovania obchodovania medzi členskými štátmi, tak ako je opísaný v bodoch 26 až 31 tohto rozsudku.

38 Po prvé, aj keď dve po sebe nasledujúce dodávky zakladajú iba jediný pohyb tovaru, musia byť považované za časovo po sebe nasledujúce. Sprostredkujúci nadobúdateľ môže totiž previesť na druhého nadobúdateľa právo disponovať s tovarom ako majiteľ, iba ak ho predtým dostal od prvého predávajúceho, a preto k druhej dodávke môže dôjsť až po vykonaní prvej dodávky.

39 Keďže sa za miesto nadobudnutia tovaru sprostredkujúcim nadobúdateľom považuje miesto nachádzajúce sa v členskom štáte určenia zásielky alebo dopravy tohto tovaru, odporovalo by akejkoľvek logike, aby sa táto zdaniteľná osoba považovala za osobu vykonávajúcu nasledujúcu dodávku toho istého tovaru z členského štátu odoslania uvedenej zásielky alebo predmetnej dopravy.

40 Po druhé, výklad relevantných ustanovení šiestej smernice, podľa ktorej jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva môže byť pripočítaný iba jednej z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, umožňuje jednoduchým spôsobom dosiahnuť cieľ sledovaný prechodným režimom uvedeným v hlave XVIa tejto smernice, teda prenos daňových príjmov na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodávaných tovarov. Tento prenos je zabezpečený pri príležitosti jedinej transakcie, ktorá zakladá pohyb tovarov v rámci Spoločenstva, za uplatnenia spojených ustanovení článku 28c A písm. a) prvého pododseku (oslobodenie v členskom štáte odoslania dodávky zakladajúcej zaslanie alebo dopravu v rámci Spoločenstva), článku 17 ods. 3 písm. b) v jeho podobe vyplývajúcej z článku 28f bodu 1 (odpočet alebo vrátenie členským štátom DPH, dlžnej alebo zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte) a článku 28a ods. 1 písm. a) prvého pododseku (zdanenie členským štátom určenia, kde došlo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva) šiestej smernice. Tento mechanizmus zabezpečuje jasné rozdelenie daňovej suverenity predmetných členských štátov.

41 Naopak, relevantné ustanovenia šiestej smernice nemožno vykladať v tom zmysle, že obom po sebe nasledujúcim súčasným dodávkam možno pripísať len jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva.

42 Kvalifikovanie druhej transakcie v rámci Spoločenstva zahŕňajúcej v sebe rovnako jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva nie je potrebné na zabezpečenie prenosu daňových príjmov do členského štátu miesta konečnej spotreby dodávaných tovarov, pretože prenos už bol vykonaný v dôsledku prvej transakcie, ako bolo zdôraznené v bode 40 tohto rozsudku.

43 Okrem toho je potrebné konštatovať, že pokiaľ by jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva bol pripočítaný dvom po sebe nasledujúcim dodávkam, článok 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice v jeho podobe vyplývajúcej z článku 28f bodu 1 tej istej smernice, ktorý predstavuje základné ustanovenie tohto režimu s cieľom prenosu daňových príjmov, by bol zbavený obsahu, pokiaľ ide o druhú dodávku vykonanú sprostredkujúcim nadobúdateľom, pretože, hypoteticky, by tento nemal uhradiť žiadnu DPH na vstupe v členskom štáte odoslania zásielky alebo dopravy tovarov v rámci Spoločenstva.

44 Okrem toho s cieľom predchádzať nebezpečenstvu straty daňových príjmov nariadenie Rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriamych daní (DPH) (Ú. v. ES L 24, s. 1) — nahradené od 1. januára 2004 nariadením Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392) — uvádzalo spoločný systém na výmenu informácií o transakciách v rámci Spoločenstva medzi príslušnými orgánmi členských štátov. Preto výklad uvádzaný v bode 41 tohto rozsudku by mal za dôsledok znásobenie počtu prípadov vyžadujúcich si takúto výmenu informácií, a preto sťaženie spracovania predmetných transakcií príslušnými daňovými orgánmi.

45 Na druhú a štvrtú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že ak dve po sebe nasledujúce dodávky za úhradu vykonané medzi osobami podliehajúcimi dani, ktoré

konajú ako takéto osoby, týkajúce sa toho istého tovaru, zakladajú jediné zaslanie týchto tovarov v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu týchto tovarov v rámci Spoločenstva, táto zásielka alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z dvoch dodávok, ktorá samotná bude oslobodená od dane za uplatnenia článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice. Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá z osôb podliehajúcich dani — prvý predajca, sprostredkujúci nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ — má právo disponovať s tovarmi počas uvedeného zaslania alebo uvedenej dopravy.

O prvej otázke

46 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že pokiaľ ide o určenie miesta, ktoré sa považuje za miesto dodávky, šiesta smernica vôbec nerozlišuje medzi dodávkami „v rámci Spoločenstva" a „vnútornými" dodávkami. Článok 8 ods. 1 tejto smernice rozlišuje iba dodávky zakladajúce zaslanie alebo dopravu tovarov [bod a)] od dodávok nezakladajúcich zaslanie alebo dopravu tovarov [bod b)] a dodávok dodaných na palubu lode, lietadla alebo vlaku počas časti prepravy pasažierov vykonanej v rámci územia Spoločenstva [bod c)], tento posledný menovaný predpoklad je v konaní vo veci samej irelevantný.

47 Z odpovede na druhú a štvrtú otázku vyplýva, že v situácii, akou je situácia v konaní vo veci samej, sa jediný pohyb tovarov v rámci Spoločenstva môže pripočítať iba jednej z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.

48 Podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa za miesto tejto dodávky považuje miesto v členskom štáte odoslania zásielky alebo dopravy tovarov.

49 Keďže druhá dodávka nezakladá zaslanie alebo dopravu, za miesto tejto dodávky sa podľa článku 8 ods. 1 písm. b) šiestej smernice považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase predmetnej dodávky.

50 Ak dodávka, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva a ktorá teda má za dôsledok nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaňované v členskom štáte určenia predmetnej dodávky alebo predmetnej dopravy, je prvou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, druhá dodávka sa považuje za nachádzajúcu sa v mieste nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktoré jej predchádzalo, teda v členskom štáte určenia. Naopak, pokiaľ dodávka, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, je druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok, prvá dodávka, ku ktorej za takého predpokladu došlo pred zaslaním alebo dopravou tovarov, sa považuje za nachádzajúcu sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo začatia dopravy.

51 Na prvú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že iba miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice a považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto dopravy. Miesto inej dodávky je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. b) tej istej smernice a považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo dopravy podľa toho, či táto dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.

O tretej otázke

52 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru vykonané za protihodnotu medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také osoby, zakladajú jediné zaslanie tohto tovaru v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu tohto tovaru v rámci Spoločenstva, toto zaslanie alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého pododseku 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 95/7/ES z 10. apríla 1995.

Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá zo zdaniteľných osôb — prvý predávajúci, sprostredkujúci nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ — má právo disponovať s tovarmi počas uvedeného zaslania alebo uvedenej dopravy.

2. **Iba miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7; považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto dopravy. Miesto inej dodávky je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. b) tej istej smernice; považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo dopravy podľa toho, či táto dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.**

Podpisy