STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 6. května 2010[1]

I — Úvod

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Regeringsrätt ze Švédska Soudní dvůr o výklad ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[2] (dále jen „směrnice 2006/112"), která se týkají pořízení uvnitř Společenství.

2. Konkrétně se tato otázka týká daňového režimu pořízení nové plachetnice, kterou kupující X hodlá převzít ve Spojeném království, aby ji tam nebo v jiném členském státě po dobu tří až pěti měsíců používal a poté ji převezl do místa svého bydliště ve Švédsku. Podle X se jedná o dodání v tuzemsku zdanitelné ve státě původu. Švédský správce daně – v řízení před Soudním dvorem podporovaný německou vládou a Komisí – se naopak domnívá, že se jedná (navzdory časovému odstupu) o pořízení uvnitř Společenství ve Švédsku.

II — Právní rámec

A — *Právo Unie*

3. Jedenáctý bod odůvodnění směrnice 2006/112 zní:

„Nabytí určitých hodnot uvnitř Společenství osobami osvobozenými od daně nebo právnickými osobami nepovinnými k dani a určité prodeje na dálku nebo dodání nových dopravních prostředků uvnitř Společenství jednotlivcům nebo subjektům osvobozeným od uplatňování daně nebo nepovinným k dani by měla být po dobu tohoto přechodného období rovněž zdaňována v členském

1 — Původní jazyk: němčina.
2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

státě určení za použití sazeb a podmínek jím stanovených, pokud by tato plnění při neexistenci zvláštních ustanovení mohla vyvolat významná narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy.“

4. Relevantní části čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 znějí:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

[…]

ii) v případě nových dopravních prostředků, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo jakoukoli jinou osobou nepovinnou k dani;

[…]“

5. Článek 2 odst. 2 směrnice 2006/112 dále stanoví:

„a) Pro účely odst. 1 písm. b) bodu ii) se ‚dopravními prostředky‘ rozumějí tyto dopravní prostředky určené k přepravě osob nebo zboží:

[…]

ii) lodě delší než 7,5 m, s výjimkou lodí užívaných k plavbě na volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo lodí užívaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti, jakož i lodí užívaných k poskytování záchrany nebo pomoci na moři nebo k pobřežnímu rybolovu;

[…]

b) Tyto dopravní prostředky se považují ‚za nové‘, jde-li o

[…]

ii) lodě, pokud se dodání uskuteční do tří měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud má loď najeto nejvýše 100 hodin;

[…]

c) Členské státy stanoví podmínky, za nichž lze skutečnosti podle písmene b) považovat za prokázané."

6. Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112 definuje pojem „Dodání zboží" následujícím způsobem:

„‚Dodáním zboží' se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník."

7. Podle čl. 20 odst. 1 směrnice 2006/112 se „‚[p]ořízením zboží uvnitř Společenství' rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží."

8. Podle článku 40 směrnice 2006/112 se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.

9. Článek 68 směrnice 2006/112 stanoví, že okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění v případě pořízení zboží uvnitř Společenství je okamžik uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství. Podle článku 68 se přitom pořízení považuje za uskutečněné tehdy, je-li za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.

10. Článek 138 směrnice 2006/112 upravuje osvobození dodání uvnitř Společenství následujícím způsobem:

„1. Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

2. Kromě dodání podle odstavce 1 osvobodí členské státy od daně tato plnění:

a) dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani;

[…]"

B — *Švédské právo*

11. Kapitola 1 § 1 Mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ML“) stanoví, že státu se odvádí DPH mimo jiné ze zdanitelných dodání zboží uskutečněných v tuzemsku v rámci podnikatelské činnosti a ze zdanitelných pořízení zboží, které je movitým majetkem, uvnitř Společenství. Podle kapitoly 2a § 3 ML je třeba zboží považovat za pořízené uvnitř Společenství, pokud je předmětem takového pořízení nový dopravní prostředek ve smyslu kapitoly 1 § 13a ML.

12. Kapitola 3 § 30a ML stanoví, že prodej nových dopravních prostředků, které jsou přepraveny prodávajícím nebo kupujícím nebo na jejich účet ze Švédska do jiného členského státu, je osvobozen od daně i v případě, kdy kupující není registrován k DPH.

13. Podle kapitoly 2a § 2 ML se o pořízení uvnitř Společenství jedná tehdy, pokud je pořizováno zboží za úplatu a toto zboží je z jiného členského státu přepraveno k pořizovateli do Švédska samotným pořizovatelem nebo prodávajícím nebo na účet jednoho z nich.

14. Podle kapitoly 1 § 13a ML se novým dopravním prostředkem rozumí, mimo jiné a s určitými výjimkami, které nejsou v projednávané věci relevantní, lodě delší než 7,5 metru, pokud se prodej uskuteční do tří měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud má loď najeto nejvýše 100 hodin.

III — Skutkový stav a předběžné otázky

15. Fyzická osoba X usazená ve Švédsku zamýšlí pořídit si ve Spojeném království plachetnici delší než 7,5 metru pro soukromé účely. Po dodání chce X plachetnici buď po dobu tří až pěti měsíců používat pro rekreační účely ve státě původu, a plavit se s ní tudíž více než 100 hodin, nebo ji alternativně okamžitě po dodání přepravit ze státu původu k obdobnému použití v jiném členském státě než ve Švédsku. V obou případech se po zamýšleném užívání bude loď plavit do Švédska, které je místem konečného určení.

16. Za účelem vyjasnění daňových důsledků pořízení požádal X Skatterättsnämnd (komisi

pro daňové právo) o vydání závazného stanoviska k otázce, zda v prvním, nebo ve druhém případě bude pořízení ve Švédsku zdaněno.

17. Skatterättsnämnd rozhodla, že by se v obou případech jednalo o zdanitelné pořízení nového dopravního prostředku uvnitř Společenství, které by vedlo k daňové povinnosti X ve Švédsku. X podal proti tomuto závaznému stanovisku opravný prostředek k Regeringsrätt. Podle jeho názoru má být dodání lodi zdaněno ve Spojeném království jako dodání v tuzemsku. V tomto kontextu položil Regeringsrätt usnesením ze dne 16. února 2009 Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1) Mají být články 138 a 20 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládány v tom smyslu, že aby bylo plnění osvobozeno od daně a jednalo se o pořízení uvnitř Společenství, musí být přeprava ze státu původu zahájena v určité lhůtě?

2) Obdobně, mají být uvedené články vykládány v tom smyslu, že aby bylo plnění osvobozeno od daně a jednalo se o pořízení uvnitř Společenství, musí být přeprava do státu určení ukončena v určité lhůtě?

3) Má na odpověď na první a druhou otázku vliv skutečnost, že pořízeným zbožím je nový dopravní prostředek a že pořizovatel je soukromou osobou, která zamýšlí tento dopravní prostředek nakonec používat v určitém členském státě?

4) Jaký časový okamžik je v souvislosti s pořízením uvnitř Společenství rozhodující při posuzování, zda je dopravní prostředek nový ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty?

18. V písemné části řízení před Soudním dvorem svá vyjádření předložili X, Skatteverket (správce daně), německá vláda, jakož i Evropská komise. Na jednání přednesli svá ústní vyjádření X, švédská vláda a Komise.

IV — Právní posouzení

A — *K první, druhé a třetí předběžné otázce*

19. První tři předběžné otázky, které je třeba zkoumat společně, by měly objasnit, za jakých podmínek se jedná o pořízení uvnitř Společenství podle článku 20 směrnice 2006/112 nebo o dodání uvnitř Společenství, které je osvobozené od daně, podle článku 138 směrnice, pokud dotčené zboží není okamžitě přepraveno ze státu původu do státu určení. Regeringsrätt se zároveň táže, zda je v této souvislosti významná skutečnost, že pořizovaným zbožím je nový dopravní prostředek a pořizovatelem soukromá osoba, která zamýšlí tento dopravní prostředek nakonec používat v určitém členském státě (třetí předběžná otázka).

20. Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) ve spojení s odst. 2 písm. a) bodem ii) směrnice 2006/112 podléhá pořízení nové lodě delší než 7,5 metru uvnitř Společenství osobou nepovinnou k dani zdanění na území státu pořízení uvnitř Společenství.

21. Článek 20 směrnice definuje pořízení uvnitř Společenství jako nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

22. V souladu s tím čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 podmiňuje osvobození dodání uvnitř Společenství od daně tím, že dotčené zboží bylo prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, i když uvnitř Unie.

23. Pořízení uvnitř Společenství jako zdanitelné plnění je tak vázáno na splnění dvou podmínek: zaprvé pořizovatel musí nabýt právo nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník a zadruhé musí být zboží ze státu původu odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Zároveň musí být tato druhá podmínka splněna proto, aby bylo dodání ve státě původu osvobozeno od daně. Podle judikatury Soudního dvora je nezbytné, aby se kvalifikace dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství provedla na základě objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu dotyčného zboží mezi členskými státy [3].

3 — Rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 40).

24. Ze znění těchto ustanovení však nelze vyvodit, jaká musí být časová nebo věcná souvislost mezi nabytím vlastnického práva a zahájením nebo ukončením přepravy do jiného členského státu.

25. X se domnívá, že k pořízení uvnitř Společenství již nedochází v případě, kdy je plachetnice před zahájením převozu do členského státu určení používána po dobu přesahující 3 měsíce nebo 100 hodin. Uvedení do provozu v členském státě původu přitom ještě nelze považovat za zahájení přepravy, pokud není bezprostředně zahájena plavba do cílového přístavu. Z důvodu právní jistoty by měla platit jednoznačná lhůta.

26. Ostatní zúčastnění se naopak domnívají, že tento postup je třeba podrobit celkovému posouzení, v rámci kterého časová souvislost mezi předáním pořizovateli a odesláním nebo přepravou představuje pouze jeden z několika aspektů, ke kterým je třeba přihlédnout. Je-li od počátku známo, že zboží má být v konečné fázi používáno v jiném členském státě než v členském státě původu, má tato skutečnost zásadní význam pro závěr, že se jedná o pořízení uvnitř Společenství v členském státě určení.

27. Otázkou je, který z těchto dvou pohledů více odpovídá smyslu a účelu pravidel upravujících pořízení uvnitř Společenství. V této souvislosti je třeba nejprve připomenout, za jakých okolností byla přijata ustanovení o obchodu uvnitř Společenství [4].

28. Daní z přidané hodnoty se zdaňuje osobní spotřeba v tuzemsku. Proto je dodání zboží nebo poskytování služeb předmětem daně v tuzemsku (čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112). Kromě toho podléhá dani i pořízení uvnitř Společenství a dovoz zboží (čl. 2 odst. 1 písm. b) a d) směrnice 2006/112). Obě posledně uvedené normy zajišťují, aby zboží bylo předmětem daně ve státě pořízení nebo dovozu, do kterého bylo dovezeno pro soukromé účely [5].

29. Pořízení uvnitř Společenství jako zdanitelné plnění bylo zavedeno k 1. lednu 1993 jako přechodné ustanovení ke zdanění

4 — Viz k tomu již body 24 až 29 mého stanoviska ze dne 11. ledna 2007, Teleos a další (C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797), a body 19 až 25 mého stanoviska ze dne 10. listopadu 2005, EMAG Handel Eder (C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227).

5 — Viz rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, body 31 a 40); Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 36); ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 22), a ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 22).

obchodu mezi členskými státy [6]. Do té doby bylo dodání zboží mezi dvěma členskými státy klasifikováno jako dodání zboží v rámci ostatního mezinárodního obchodu. Rozhodujícím okamžikem pro zdanění přitom bylo vždy překročení hranic při vývozu, resp. dovozu. V rámci dotváření vnitřního trhu byly odstraněny kontroly na vnitřních hranicích, což vyžadovalo také novou úpravu daně z přidané hodnoty pro obchod uvnitř Společenství.

30. Reforma ovšem nešla tak daleko, že by platná úprava dodání zboží v tuzemsku byla rozšířena i na obchod mezi dvěma členskými státy. To by totiž znamenalo, že by daň z přidané hodnoty již nenáležela státu, do kterého je zboží dováženo a ve kterém je spotřebováno, nýbrž státu, ze kterého je zboží odesíláno. Přechodná úprava naopak nechává dosavadní rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy nedotčeno [7].

31. Aby daň z přidané hodnoty i nadále náležela členskému státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě, bylo jako nové zdanitelné plnění zavedeno pořízení zboží uvnitř Společenství a osvobození tuzemského dodání mezi členskými státy.

6 — Směrnice 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. 160).

7 — Viz rozsudky EMAG (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 27) a Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 22), vždy s odkazem na sedmý až desátý bod odůvodnění směrnice 91/680.

32. Odeslání nebo přeprava do jiného členského státu má tudíž zásadní význam pro odlišení dodání v tuzemsku od dodání uvnitř Společenství. Toto kritérium slouží k rozdělení daňové pravomoci mezi státem odeslání a státem určení s ohledem na konečnou spotřebu zboží.

33. Z jedenáctého bodu odůvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že kromě rozdělení daňové pravomoci sleduje právní úprava zdanění pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství také cíl, kterým je zabránit narušení hospodářské soutěže v důsledku rozdílných daňových sazeb v jednotlivých členských státech.

34. Zatímco zdanění podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) směrnice 2006/112 všeobecně podléhá pouze pořízení uvnitř Společenství osobou povinnou k dani a právnickou osobou nepovinnou k dani, v případě nových dopravních prostředků učinil zákonodárce předmětem daně také pořízení soukromou

osobou. Pokud by dodání bylo zdaněno v členském státě původu, byly by soukromé osoby vzhledem k vysoké hodnotě [8] a jednoduché dopravitelnosti tohoto zboží podněcovány k tomu, aby si pořizovaly dopravní prostředky v členských státech s nízkou sazbou DPH. Zdanění ve státě pořízení uvnitř Společenství zaručuje, že pořizovatel musí odvést daň ve stejné výši bez ohledu na to, ve které zemi daný dopravní prostředek koupil. Tato právní úprava tak vylučuje, aby prodejci dopravních prostředků měli konkurenční výhody jen z toho důvodu, že ve státě jejich usazení platí nižší sazba DPH.

35. Výklad ustanovení týkajících se dodání uvnitř Společenství a pořízení uvnitř Společenství musí zajistit, že prostřednictvím cílené daňové úpravy nemůže být obcházeno rozdělení daňové pravomoci a rovnost v hospodářské soutěži.

36. Jak správně uvedly Skatteverket, německá vláda a Komise, pokud by přesunutí daňové pravomoci do státu pořízení uvnitř Společenství záviselo pouze na tom, že dopravní prostředek v určité lhůtě po dodání opustí stát původu nebo že se dostane do státu určení, mohly by osoby povinné k dani bez ohledu na místo spotřeby libovolně rozhodnout, kde bude pořízení nového dopravního prostředku zdaněno.

37. Místo aby se vycházelo z pevně stanovených lhůt, které směrnice sama o sobě nestanoví, je na základě celkového posouzení všech relevantních okolností třeba určit, ve kterém členském státě dojde ke konečné spotřebě. Přitom je třeba přihlédnout především k objektivním okolnostem.

38. V tomto případě může mít kromě časové následnosti přepravy také význam to, kde je plachetnice registrována a kde pro ni má její pořizovatel trvalé kotviště. Bydliště soukromého pořizovatele může být rovněž vodítkem, kde má být loď nakonec trvale používána. Při posuzování časové následnosti může hrát úlohu zejména vzdálenost mezi státem dodání a státem určení a životnost dodaného zboží. Pokud převoz ve vztahu k celkové životnosti dopravního prostředku zabírá pouze zcela zanedbatelný časový úsek, lze očekávat, že ke spotřebě zboží dojde z velké části ve státě určení.

8 — Podle čl. 2 odst. 2 písm. a) bodu ii) směrnice 2006/112 se zdanění pořízení soukromou osobou uplatní pouze na lodě delší než 7,5 metru.

39. I když mají pojmy „dodání“ a „pořízení zboží uvnitř Společenství“ objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění [9], je přesto třeba zohlednit objektivními okolnostmi prokázané záměry pořizovatele týkající se místa konečné spotřeby, které projeví při dodání [10]. Prodávající totiž musí již při vystavení faktury vědět, zda má vykázat DPH nebo zda od toho může být upuštěno, neboť má být uskutečněno dodání uvnitř Společenství, jež je od daně osvobozeno.

40. Kromě toho k pořízení uvnitř Společenství jako zdanitelnému plnění podle článku 68 směrnice 2006/112 dojde, jakmile se uskuteční příslušné dodání v rámci členského státu. Podle článku 63 ve spojení s článkem 14 této směrnice je v této souvislosti rozhodující okamžik, kdy pořizovatel získá právo nakládat jako vlastník s hmotným majetkem. Jestliže pořizovatel osobně převezme zboží ve státě původu, je již splněna podmínka pro dodání v tuzemsku. Zda se místo toho ve skutečnosti jedná o pořízení uvnitř Společenství v jiném členském státě, může být v této chvíli určeno pouze na základě údajů poskytnutých pořizovatelem ohledně plánované přepravy do jiného členského státu a konečného použití v tomto státě.

41. Pořízení dopravního prostředku uvnitř Společenství soukromou osobou však v tomto ohledu představuje zvláštní případ. Zaprvé je neobvyklé, že osoba sama o sobě nepovinná k dani v tomto případě splňuje podmínky zdanitelného plnění. Zadruhé je tento případ zvláštní v tom, že uvedení do provozu dopravního prostředku soukromým pořizovatelem v členském státě původu často nelze zřetelně odlišit od zahájení přepravy do státu určení.

42. Ani z těchto zvláštních okolností však nelze vyvodit závěr, že pro rozlišení dodání v tuzemsku a pořízení uvnitř Společenství je rozhodující pouze určitý časový úsek mezi předáním dopravního prostředku pořizovateli a zahájením jeho přepravy z území státu původu do státu určení. Cíl zabránit narušení hospodářské soutěže sledovaný zvláštní

9 — Rozsudek Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 38) s odkazem na rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 44), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 41).

10 — Také při určení, zda má být zboží používáno v rámci ekonomické činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice nebo čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, a zda tudíž existuje nárok na odpočet daně, je podle judikatury třeba přihlédnout také k objektivně doloženému záměru pořizovatele týkajícímu se konečného použití (viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman [268/83, Recueil, s. 655, bod 24], a ze dne 8. června 2000, Breitsohl [C-400/98, Recueil, s. I-4321, body 34 až 39]). Při určení rozsahu nároku na odpočet daně je přihlíženo také ke skutečnému nebo zamýšlenému použití zboží (viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property [C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 54]).

úpravou v čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) ve spojení s odst. 2 písm. a) bodem ii) směrnice 2006/112 právě v této souvislosti vyžaduje, aby nebyla zohledňována pouze časová následnost, ale aby bylo přihlédnuto ke všem okolnostem, zejména k objektivně doloženým záměrům pořizovatele.

43. X se však domnívá, že zásada právní jistoty vyžaduje stanovení určité lhůty.

44. Podle ustálené judikatury platí zásada právní jistoty obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla vést k finančnímu zatížení, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá [11].

45. Soudní dvůr dále z důvodu právní jistoty zásadně odmítl, aby byla kvalifikace plnění uvnitř Společenství činěna závislou pouze na záměru dodavatele nebo pořizovatele uskutečnit takové plnění [12]. Tento závěr však vychází z úvahy, že by daňové orgány měly být ušetřeny povinnosti provádět šetření za účelem zjištění záměru osoby povinné k dani. Soudní dvůr kromě toho učinil výhradu pro výjimečné případy.

46. Proto není v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud je v případě, o jaký jde v projednávané věci, klasifikace pořízení uvnitř Společenství podmíněna celkovým zvážením všech okolností, včetně pořizovatelem vyjádřeného a objektivními okolnostmi doloženého záměru týkajícího se místa použití zboží. Tento přístup nevede zejména k tomu, že by pořizovateli vznikla neočekávaná povinnost odvést daň z pořízení uvnitř Společenství, neboť se vychází z jeho vlastních údajů týkajících se konečného použití.

47. Podle údajů poskytnutých X je však osvobození dodání uvnitř Společenství ve Spojeném království podmíněno tím, že loď během dvou měsíců opustí území tohoto členského státu. X tvrdí, že tak vzniká riziko dvojího zdanění v případě, kdy je dodání ve státě původu po uplynutí této lhůty zdanitelné jako dodání v tuzemsku a ve státě určení je zároveň zdanitelné jako pořízení uvnitř Společenství.

11 — Viz rozsudky ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise (326/85, Recueil, s. 5091, bod 24); ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 72), a Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 46).

12 — Rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24); rozsudek Optigen a další (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 45), jakož i Kittel a Recolta Recycling, (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 42), Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 39), a rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 77).

48. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci, ačkoliv tato operace zakládá různá práva a povinnosti jak pro smluvní strany transakce, tak i pro daňové orgány dotyčných členských států [13].

49. Uskutečnilo-li se pořízení zboží uvnitř Společenství, členský stát, ve kterém jsou odeslání či přeprava zboží ukončeny, sice uplatní svou daňovou pravomoc podle článku 21 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty [14], a to bez ohledu na režim, jemuž plnění z hlediska DPH podléhá v členském státě, ve kterém bylo zahájeno odeslání nebo přeprava. Přitom však členské státy musí vycházet z jednotného výkladu ustanovení týkajících se osvobození dodání uvnitř Společenství (článek 138 směrnice 2006/112) a zdanění pořízení uvnitř Společenství (článek 20 směrnice 2006/112).

50. Tato ustanovení musí být vykládána tak, že z hlediska časové a věcné souvislosti mezi dodáním a přepravou nebo odesláním do státu určení mají stejný význam a stejnou působnost [15]. V opačném případě by osvobození dodání uvnitř Společenství nesplňovalo svou funkci, kterou je zabránit dvojímu zdanění dodání v rámci obchodu uvnitř Společenství a zaručit tak daňovou neutralitu [16].

51. V této souvislosti je třeba upozornit na to, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně podle článku 131 směrnice 2006/112 se uplatňuje za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. To v zásadě zahrnuje i možnost, aby členský stát původu stanovil určité lhůty, ve kterých musí zboží v rámci dodání uvnitř Společenství obvykle opustit území tohoto státu.

52. Členské státy musí při výkonu pravomocí respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, zejména

13 — Rozsudek Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 23).

14 — Úř. věst. L 288, s. 1.

15 — Viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 34).

16 — Rozsudky Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 25) a Collée (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 23).

zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality [17]. Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmějí být používána způsobem, jaký by zpochybnil neutralitu DPH [18].

53. Vnitrostátní předpisy, které osvobození dodání uvnitř Společenství podmiňují dodržením určité lhůty pro odeslání nebo přepravu, proto musí být dostatečně pružné, aby bylo osvobození ve zvláštních případech poskytnuto i tehdy, pokud zboží skutečně opustilo území dotčeného státu až po delší době a konečné určení v jiném členském státě vyplývá z celkového posouzení všech okolností. Je nezbytné, aby za těchto okolností existovala alespoň možnost provést následnou opravu daňového výměru, pokud to neohrozí daňové příjmy a zúčastněné osoby jednaly v dobré víře [19].

54. Na první až třetí předběžnou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že pro kvalifikaci plnění týkajícího se nového plavidla delšího než 7,5 metru jako dodání uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně ve smyslu článku 138 směrnice 2006/112, a jako pořízení uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 směrnice, které je zdanitelné ve státě určení, není rozhodující pouze dodržení určité lhůty, v rámci které dopravní prostředek opustil členský stát původu nebo byl dovezen do členského státu určení. Tato kvalifikace má být naopak provedena na základě objektivního posouzení všech okolností a s přihlédnutím k fakticky doloženému záměru pořizovatele týkajícího se konečného použití zboží.

B — *Ke čtvrté předběžné otázce*

55. Svou čtvrtou předběžnou otázkou se Regeringsrätt táže, jaký okamžik je rozhodující pro posouzení, zda je dopravní prostředek nový ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112.

56. X je toho názoru, že rozhodující je okamžik, kdy plavidlo dorazí do státu určení.

57. Ostatní zúčastnění však správně poukazují na znění čl. 2 odst. 2 písm. b) bodu ii) směrnice 2006/112. Podle tohoto ustanovení

17 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 48); ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, body 29 a 30), a Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 45).

18 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 52), Halifax a další (uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 92) a Teleos a další (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 46).

19 — Viz v tomto smyslu rozsudek Collée (uvedený v poznámce pod čarou 5, body 31, 35 a 37).

se loď považuje za novou, pokud se *dodání* uskuteční do tří měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud má loď najeto nejvýše 100 hodin. Článek 14 směrnice definuje dodání jako nabytí práva nakládat jako vlastník s hmotným majetkem. Toto právo nabývá pořizovatel již v okamžiku převzetí lodě ve státě původu, a nikoliv až při jejím příjezdu do státu určení.

58. Německá vláda uvedla, že pokud by byl rozhodující okamžik příjezdu do státu určení, měla by osoba povinná k dani možnost ovlivnit místo zdanění tím, že by zpozdila přepravu, a tudíž i příjezd do státu určení tak, že by se uskutečnila až po uplynutí lhůty tří měsíců podle čl. 2 odst. písm. b) bodu ii) směrnice 2006/112. To by bylo v rozporu s rozdělením daňové pravomoci, které se řídí místem skutečné spotřeby [20].

59. Existovalo by také riziko, že by tato plnění byla úplně osvobozena od daně. Osoba povinná k dani nacházející se ve stejné situaci jako X by tak mohla ze státu původu vyvézt loď a uplatnit osvobození z titulu dodání uvnitř Společenství, strávit více než 100 hodin nebo 3 měsíce na volném moři nebo ve třetí zemi a až poté tuto loď přivézt do státu určení. Pokud by se při kvalifikaci plavidla jako nového vycházelo z okamžiku příjezdu do státu určení, již by se nejednalo o zdanitelné pořízení uvnitř Společenství.

60. Zda se jedná o nový dopravní prostředek ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) bodu ii) směrnice 2006/112, musí být tudíž posouzeno při jeho dodání, a nikoliv při jeho příjezdu do státu určení.

61. Tomuto závěru nebrání ani článek 40 směrnice 2006/112. Podle tohoto ustanovení se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Účelem tohoto ustanovení je pouze přiznat státu určení právo zdanit pořízení uvnitř Společenství. Nestanoví, zda dotčené zboží musí být při příjezdu do tohoto státu nové.

62. Na čtvrtou předběžnou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že v souvislosti s pořízením uvnitř Společenství je při posouzení, zda se jedná o nový dopravní prostředek ve smyslu s čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, třeba vycházet z okamžiku dodání.

20 — Viz k tomu výše, body 38 a 39 tohoto stanoviska.

V — Závěry

63. Závěrem navrhuji odpovědět na otázky položené Regeringsrätt takto:

„1) Pro kvalifikaci plnění týkajícího se nového plavidla delšího než 7,5 metru jako dodání uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně ve smyslu článku 138 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a jako pořízení uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 směrnice, které je zdanitelné ve státě určení, není rozhodující pouze dodržení určité lhůty, v rámci které dopravní prostředek opustil členský stát původu nebo byl dovezen do členského státu určení. Tato kvalifikace má být naopak provedena na základě objektivního posouzení všech okolností a s přihlédnutím k fakticky doloženému záměru pořizovatele týkajícího se konečného použití zboží.

2) V souvislosti s pořízením uvnitř Společenství je při posouzení, zda se jedná o nový dopravní prostředek ve smyslu s čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, třeba vycházet z okamžiku dodání."