NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. mája 2010[1]

I — Úvod

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania žiada Regeringsrätt zo Švédska Súdny dvor o výklad ustanovení smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[2] (ďalej len „smernica 2006/112“) týkajúcich sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

2. Konkrétne ide o daňové zaobchádzanie s nadobudnutím novej plachetnice, ktorú má predávajúci X v úmysle nadobudnúť v Spojenom kráľovstve, používať tri až päť mesiacov v tomto alebo v inom členskom štáte a následne previezť do jeho bydliska vo Švédsku. X zastáva názor, že to predstavuje vnútroštátne zdaniteľnú dodávku v štáte pôvodu. Švédska finančná správa – v konaní na Súdnom dvore podporovaná nemeckou vládou a Komisiou – sa naopak domnieva, že (napriek časovému odstupu) ide o nadobudnutie v rámci Spoločenstva vo Švédsku.

II — Právny rámec

A — *Právo Európskej únie*

3. Odôvodnenie č. 11 smernice 2006/112 znie:

„Nadobudnutia tovaru s určitou hodnotou uskutočnené osobami oslobodenými od dane alebo nezdaniteľnými právnickými osobami v rámci Spoločenstva, ako aj určité predaje na diaľku v rámci Spoločenstva a dodanie nových dopravných prostriedkov pre jednotlivcov, subjekty oslobodené od dane alebo nezdaniteľné subjekty by sa mali taktiež zdaňovať počas prechodného obdobia v členskom štáte

1 — Jazyk prednesu: nemčina.
2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

určenia v súlade so sadzbami a podmienkami stanovenými týmto členským štátom, pokiaľ by tieto transakcie mohli pri absencii osobitných ustanovení spôsobiť vážne narušenie hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi.“

4. Rozhodné časti článku 2 ods. 1 smernice 2006/112 znejú:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

…

ii) v prípade nových dopravných prostriedkov, zdaniteľnou osobou, nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo akoukoľvek inou nezdaniteľnou osobou

…“

5. Článok 2 ods. 2 smernice 2006/112 podporne stanovuje:

„a) Na účely odseku 1 písm. b) bodu (ii) sa za ‚dopravné prostriedky‘ považujú nižšie uvedené dopravné prostriedky, ktoré sú určené na prepravu osôb alebo tovaru:

…

ii) plavidlá dlhšie ako 7,5 metra s výnimkou plavidiel, ktoré sa používajú na plavbu na otvorenom mori a prepravujú cestujúcich za odplatu [úhradu – *neoficiálny preklad*] alebo ktoré sa používajú na obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť, ako aj plavidiel používaných na záchranu alebo pomoc na mori a plavidiel na pobrežný rybolov;

…

b) Tieto dopravné prostriedky sa považujú za ‚nové‘ v týchto prípadoch:

…

ii) plavidlá, ak v čase dodania plavidla neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky alebo ak plavidlo nebolo prevádzkované na vode viac ako 100 hodín;

…

c) Členské štáty stanovia podmienky, za ktorých sa skutočnosti uvedené v písmene b) považujú za preukázané.“

6. Článok 14 ods. 1 smernice 2006/112 definuje pojem „dodanie tovaru“ takto:

„‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

7. Podľa článku 20 ods. 1 smernice 2006/112 je „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva… získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“.

8. Podľa článku 40 smernice sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi.

9. Článok 68 smernice 2006/112 upravuje okamih vzniku zdaniteľnej udalosti pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v okamihu uskutočnenia nadobudnutia tovaru. Pritom sa nadobudnutie podľa článku 68 považuje za uskutočnené, keď sa za uskutočnené považuje dodanie podobného tovaru na území príslušného členského štátu.

10. Článok 138 smernice 2006/112 upravuje oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva takto:

„1. Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

2. Okrem dodania tovaru uvedeného v odseku 1 členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie nových dopravných prostriedkov odoslaných alebo prepravených nadobúdateľovi na miesto určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre zdaniteľné osoby alebo nezdaniteľné právnické osoby, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu

…“

B — *Vnútroštátne právo Švédska*

11. Kapitola 1 § 1 zákona 1994:200 o DPH (Mervärdesskattelag, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje, že povinnosť zaplatiť DPH v prospech štátu vzniká okrem iného zo zdaniteľných predajov tovarov na území štátu vykonaných v rámci ekonomickej činnosti a zo zdaniteľných nadobudnutí tovaru hnuteľnej povahy v rámci Spoločenstva. Podľa kapitoly 2a § 3 zákona o DPH sa na tovar pozostávajúci z nového dopravného prostriedku uvedeného v kapitole 1 článku 13a hľadí ako na nadobudnutý v rámci Spoločenstva.

12. Kapitola 3 § 30a zákona o DPH stanovuje, že obrat z nových dopravných prostriedkov, ktoré sú prepravené predávajúcim, kupujúcim alebo na ich účet zo Švédska do iného členského štátu, je oslobodený od dane, a to aj vtedy, ak kupujúci nie je registrovaný na účely DPH.

13. Podľa kapitoly 2a § 2 zákona o DPH „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ znamená nadobudnutie tovaru za úhradu, pokiaľ bol tento tovar dopravený nadobúdateľovi do Švédska z iného členského štátu nadobúdateľom, predávajúcim alebo na ich účet.

14. Podľa kapitoly 1 § 13 zákona o DPH sa za „nové dopravné prostriedky“ považujú okrem iného plavidlá, s určitými výnimkami, ktoré v tejto veci nie sú relevantné, dlhšie ako 7,5 metra, pokiaľ v čase ich predaja neuplynuli tri mesiace od ich prvého uvedenia do prevádzky alebo ak plavidlo nebolo pred predajom prevádzkované na vode viac ako 100 hodín.

III — Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

15. Jednotlivec X, ktorý má bydlisko vo Švédsku, má v úmysle nadobudnúť v Spojenom kráľovstve plachetnicu dlhšiu ako 7,5 metra na svoje súkromné používanie. Po dodaní chce používať plachetnicu buď na rekreačné účely v štáte pôvodu počas troch až piatich mesiacov, a teda prevádzkovať ju na vode viac ako 100 hodín, alebo plachetnicu hneď po dodaní vyviezť zo štátu pôvodu a využiť obdobným spôsobom v inom členskom štáte ako Švédsko. V oboch prípadoch by sa loď následne po plánovanom použití prepravila do Švédska, ktoré je jej konečným miestom určenia.

16. X v záujme objasnenia daňových dôsledkov nadobudnutia požiadal Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo) o predbežné

rozhodnutie a položil jej otázku, či sa nadobudnutie v niektorom z týchto prípadov vo Švédsku zdaní.

17. Skatterättsnämnden rozhodla, že v oboch prípadoch je potrebné predpokladať zdaniteľné nadobudnutie nového dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva, ktoré by viedlo k daňovej povinnosti X vo Švédsku. X sa proti tomuto predbežnému rozhodnutiu obrátil na Regeringsrätt. Zastáva názor, že dodanie lode by malo byť zdanené ako vnútrozemské dodanie v Spojenom kráľovstve. Za týchto okolností Regeringsrätt uznesením zo 16. februára 2009 položil Súdnemu dvoru na prejudiciálne rozhodnutie tieto otázky:

1. Majú sa články 138 a 20 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať tak, že na to, aby bol predaj oslobodený od dane, teda aby došlo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva, sa musí preprava z územia členského štátu pôvodu začať v určitej lehote?

2. Majú sa uvedené články analogicky vykladať tak, že na to, aby bol predaj oslobodený od dane, teda aby došlo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva, sa musí preprava ukončiť na území členského štátu určenia v určitej lehote?

3. Bola by odpoveď na otázky 1 a 2 ovplyvnená tým, že nadobudnutým tovarom je nový dopravný prostriedok a že nadobúdateľom je jednotlivec, ktorý má v úmysle používať dopravný prostriedok v určitom členskom štáte ako v konečnom mieste určenia?

4. Ktorý časový okamih je v súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločenstva smerodajný na posúdenie, či je dopravný prostriedok nový v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty?

18. V písomnej časti konania na Súdnom dvore sa vyjadrili X, Skatteverket (daňový úrad), nemecká vláda, ako aj Európska komisia. Počas ústnej časti konania sa vyjadrili X, švédska vláda a Komisia.

IV — Právne posúdenie

A — *O prvej, druhej a tretej prejudiciálnej otázke*

19. Prvé tri prejudiciálne otázky, ktoré treba skúmať spoločne, by mali poskytnúť výklad predpokladov na existenciu nadobudnutia v rámci Spoločenstva podľa článku 20 smernice 2006/112, resp. dodávky oslobodenej od dane podľa článku 138 smernice v rámci Spoločenstva v prípade, ak nie je tovar bezodkladne prevezený zo štátu pôvodu do štátu určenia. Zároveň sa Regeringsrätt pýta, či je v tejto súvislosti významné, že nadobudnutým tovarom je nový dopravný prostriedok a že nadobúdateľom je jednotlivec, ktorý má v úmysle používať dopravný prostriedok nakoniec v určitom členskom štáte (tretia prejudiciálna otázka).

20. Podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu ii) v spojení s ods. 2 písm. a) bodom ii) smernice 2006/112 nadobudnutie nového plavidla dlhšieho ako 7,5 metra v rámci Spoločenstva nezdaniteľnou osobou podlieha zdaneniu na území štátu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

21. Článok 20 smernice definuje nadobudnutie v rámci Spoločenstva ako získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

22. Tomu zodpovedá skutočnosť, že článok 138 ods. 1 smernice spojuje daňové oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva s predpokladom, že príslušný tovar je odoslaný alebo prepravený na miesto určenia predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet mimo ich územia, ale v rámci Únie.

23. Zdaniteľné plnenie nadobudnutia v rámci Spoločenstva je tak podmienené dvojako: po prvé musí nadobúdateľ získať právo disponovať tovarom ako majiteľ; po druhé musí byť tovar odoslaný alebo prepravený zo štátu pôvodu do iného členského štátu. Na to, aby mohla byť dodávka v štáte pôvodu oslobodená od dane, musí byť súčasne splnená táto druhá podmienka. Podľa judikatúry Súdneho dvora je pritom nutné, aby sa kvalifikácia dodávky alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnila na základe objektívnych dôkazov, ako je existencia fyzického pohybu príslušného tovaru medzi členskými štátmi. [3]

3 — Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 40.

24. Z doslovného znenia týchto ustanovení sa však nedá vyvodzovať, v akej vzájomnej časovej alebo vecnej súvislosti musí byť prevzatie vlastníckych práv a začiatok alebo koniec prepravy do iného členského štátu.

25. X zastáva názor, že k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva nedochádza, ak bola plachetnica používaná dlhšie ako 3 mesiace alebo 100 hodín pred prepravou do členského štátu určenia. Pritom sa uvedenie do prevádzky v členskom štáte pôvodu nedá ešte považovať za začiatok prepravy, ak sa plavba do cieľového prístavu neuskutočnila priamo. Z dôvodov právnej istoty by mala platiť jednoznačná lehota.

26. Oproti tomu sa však ostatní účastníci konania domnievajú, že tento postup je potrebné podrobiť celkovému posúdeniu, kde časová súvislosť medzi prevodom na nadobúdateľa a odoslaním alebo prepravou je len jeden z niekoľkých prvkov, ktoré treba zohľadniť. Ak je dopredu známe, že konečné použitie má nastať v inom členskom štáte, než je členský štát pôvodu, má to rozhodujúci význam pre domnienku nadobudnutia v rámci Spoločenstva v štáte určenia.

27. Je otázne, ktorý z týchto dvoch pohľadov viac zodpovedá zmyslu a účelu predpisov o nadobudnutí v rámci Spoločenstva. V tejto súvislosti je potrebné predovšetkým pripomenúť, z akého dôvodu boli ustanovenia o obchode v rámci Spoločenstva prijaté. [4]

28. DPH zaťažuje osobnú spotrebu na území členského štátu. Preto podlieha dodávka tovaru alebo služieb na území členského štátu DPH [článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112]. Okrem toho je zdaniteľné i nadobudnutie v rámci Spoločenstva a dovoz tovaru [článok 2 ods. 1 písm. b) a d) smernice 2006/112]. Obe posledne uvedené plnenia zabezpečujú, že tovar podlieha dani v štáte nadobudnutia, resp. v štáte dovozu, kde bol dovezený na osobnú spotrebu. [5]

29. Zdaniteľné plnenie nadobudnutia v rámci Spoločenstva bolo zavedené k 1. januáru 1993 ako prechodné ustanovenie na zdanenie

4 — Pozri k tomu body 24 až 29 mojich návrhov z 11. januára 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, a body 19 až 25 mojich návrhov 10. novembra 2005, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227.

5 — Pozri rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, body 31 a 40; Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 36; z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 22, a z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 22.

obchodu medzi členskými štátmi.[6] Predtým podliehali dodávky tovaru uskutočnené medzi dvoma členskými štátmi podobnému režimu zdanenia, ako bol režim zdanenia v medzinárodnom obchode. V rámci tohto režimu bolo určujúcim kritériom na účely zdanenia prekročenie hranice pri vývoze alebo dovoze. V rámci vytvárania vnútorného trhu došlo k zrušeniu kontrol na vnútorných hraniciach a v dôsledku toho bolo nutné zmeniť pravidlá týkajúce sa DPH, ktoré sa uplatňujú na obchod medzi členskými štátmi.

30. Táto reforma však nešla až tak ďaleko, aby pravidlá platné pre vnútroštátne dodávky tovarov rozšírila aj na obchod medzi členskými štátmi. Z toho by totiž vyplývalo, že DPH by už neprináležala členskému štátu, do ktorého bol tovar dovezený a v ktorom dochádza k jeho spotrebe, ale členskému štátu odoslania. Prechodné opatrenia naopak ponecháva dovtedajšie rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty nedotknuté.[7]

31. Aby príjmy z DPH naďalej prináležali členskému štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe, bolo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj oslobodenie vnútroštátnej dodávky medzi členskými štátmi zavedené ako nové zdaniteľné plnenie.

32. Odoslanie alebo preprava do iného členského štátu má teda rozhodujúci význam na vymedzenie vnútroštátnej dodávky voči dodávke v rámci Spoločenstva. Táto podmienka skutkovej podstaty slúži na rozdelenie daňovej právomoci medzi odosielajúci štát a štát určenia, zamerané na konečné použitie tovaru.

33. Ako vyplýva z jedenásteho odôvodnenia smernice 2006/112, popri rozdelení daňovej právomoci sledujú pravidlá o zdanení nadobudnutia nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva okrem toho osobitne cieľ predchádzať narušeniu hospodárskej súťaže v členských štátoch z dôvodu rôznych sadzieb daní.

34. Zatiaľ čo zdaneniu podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice 2006/112 všeobecne podlieha iba nadobudnutie v rámci Spoločenstva zdaniteľnými a nezdaniteľnými právnickými osobami, podriadil zákonodarca v súvislosti s novými dopravnými prostriedkami zdaneniu i nadobudnutie jednotlivcami.

6 — Smernica Rady 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).

7 — Pozri rozsudky EMAG (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 27) a Teleos a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 22), odkazujúce na siedme až desiate odôvodnenie smernice 91/680.

Vzhľadom na vysokú hodnotu [8] a na jednoduchú dopraviteľnosť týchto tovarov by existoval podnet pre jednotlivcov nadobúdať dopravné prostriedky v členských štátoch s nízkou sadzbou dane, ak by dodávka podliehala zdaneniu v štáte pôvodu. Zdanenie v štáte nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva zaručuje, že nadobúdateľ musí odviesť daň v rovnakej výške nezávisle od toho, z ktorého štátu dopravný prostriedok odoberá. Tieto ustanovenia tým vylučujú, aby mali obchodníci s dopravnými prostriedkami výhody v hospodárskej súťaži iba vďaka tomu, že v mieste ich podnikania platí nižšia sadzba DPH.

35. Výklad ustanovení o dodávke v rámci Spoločenstva a o nadobudnutí v rámci Spoločenstva musí zabezpečiť, aby rozdelenie daňovej právomoci a rovnosť v hospodárskej súťaži nemohli byť obchádzané cielenými daňovými postupmi.

36. Ako správne zdôraznila Skatteverket, nemecká vláda a Komisia, ak by presun daňovej právomoci na štát nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva závisel iba od toho, že dopravný prostriedok opustí štát pôvodu alebo príde do štátu určenia v priebehu určitej doby po dodávke, zdaniteľné subjekty by sa mohli bez ohľadu na miesto použitia svojvoľne rozhodovať, kde má byť nadobudnutie nového dopravného prostriedku zdanené. Presun daňovej právomoci by mohli spôsobiť aj neúmyselné spomalenia prepravy, hoci by bol tovar nepochybne privezený na konečné použitie do iného členského štátu, ako je štát dodania.

37. Namiesto toho, aby sa odkazovalo iba na pevné lehoty, ktoré smernica sama vôbec neupravuje, treba na základe celkového posúdenia relevantných okolností zistiť, v ktorom členskom štáte sa má konečné použitie uskutočniť. Pritom musia byť v prvom rade zohľadnené objektívne okolnosti.

38. V tomto prípade môže byť popri časovom priebehu prepravy dôležité, kde je plachetnica registrovaná a kde má nadobúdateľ pre plavidlo dlhodobé kotvisko. Miesto bydliska nadobúdateľa, ktorý je jednotlivcom, môže rovnako slúžiť ako indícia, kde má byť plavidlo nakoniec dlhodobo používané. Pri posúdení časového priebehu môže zohrávať úlohu okrem iného vzdialenosť medzi štátom dodania a štátom určenia a životnosť dodávanej veci. Ak zaberá preprava vo vzťahu k celkovej životnosti dopravného prostriedku úplne zanedbateľný časový úsek, tak treba očakávať, že použitie tovaru bude do značnej miery pokračovať ešte v štáte určenia.

8 — Podľa článku 2 ods. 2 písm. a) bodu ii) smernice 2006/112 sa zdanenie nadobudnutia jednotlivcami uplatní iba na plavidlá dlhšie ako 7,5 metra.

39. Aj keď pojmy dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva majú objektívnu povahu a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, [9] napriek tomu je potrebné zohľadniť objektívnymi okolnosťami preukázané úmysly nadobúdateľa, pokiaľ ide o miesto konečného použitia, ktoré prejaví pri dodávke. [10] Predávajúci totiž musí už v okamihu vystavenia faktúry vedieť, či má vykázať DPH, alebo ju nemusí zohľadniť, pretože má byť uskutočnená oslobodená dodávka v rámci Spoločenstva.

40. Navyše zdaniteľné plnenie nadobudnutia v rámci Spoločenstva podľa článku 68 smernice 2006/112 nastáva, len čo sa uskutoční príslušná dodávka v rámci členského štátu. Tu je podľa článku 63 v spojení s článkom 14 smernice rozhodujúci časový okamih, ku ktorému nadobúdateľ získa právo disponovať hmotným hnuteľným majetkom ako majiteľ. Ak nadobúdateľ prijme tovar v štáte pôvodu sám, je vopred daný predpoklad vnútroštátnej dodávky. To, či namiesto toho skutočne došlo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva v inom členskom štáte, je doteraz možné určiť iba na základe údajov nadobúdateľa o plánovanej preprave do iného členského štátu a konečného použitia v ňom.

41. Nadobudnutie dopravného prostriedku v rámci Spoločenstva jednotlivcom predstavuje teda zvláštny prípad. Po prvé je nezvyčajné, že v tomto prípade nezdaniteľná osoba podlieha zdaniteľnému plneniu. Ďalej tento prípad vykazuje takú zvláštnosť, že uvedenie dopravného prostriedku do prevádzky nadobúdateľom, ktorý je jednotlivcom, v členskom štáte pôvodu sa často nedá vymedziť od začiatku prepravy do štátu určenia.

42. Ani tieto zvláštne okolnosti však nevedú k tomu, že na vymedzenie vnútroštátnej dodávky od nadobudnutia v rámci Spoločenstva je rozhodujúca iba určitá lehota medzi odovzdaním dopravného prostriedku nadobúdateľovi a začiatkom prepravy dopravného prostriedku z územia štátu pôvodu do štátu určenia. Cieľ predchádzať narušeniu

9 — Rozsudok Teleos a i., citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 38, odkazujúci na rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 44, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41.

10 — Tiež na určenie, či má byť tovar používaný v rámci ekonomickej činnosti v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice, resp. článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, čím vzniká nárok na odpočet DPH, treba podľa judikatúry vziať do úvahy úmysly nadobúdateľa týkajúce sa použitia podložené objektívnymi dôkazmi (pozri rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 24, a z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, body 34 až 39). Potvrdenie rozsahu práva na odpočet DPH na vstupe záleží rovnako na skutočnom či zamýšľanom použití veci (pozri rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 54).

hospodárskej súťaže sledovaný zvláštnou úpravou v článku 2 ods. 1 písm. b) bodu ii) v spojení s ods. 2 písm. a) bodom ii) smernice vyžaduje práve v tomto kontexte, aby sa nezohľadňoval len časový priebeh prepravy, ale aby sa vzalo do úvahy celkové posúdenie všetkých okolností, vrátane úmyslov nadobúdateľa, preukázaných objektívnymi okolnosťami.

43. X však zastáva názor, že princíp právnej istoty si vyžaduje stanovenie určitej lehoty.

44. Podľa ustálenej judikatúry sa zásada právnej istoty uplatňuje osobitne prísne v prípadoch, keď ide o právnu úpravu, ktorej dôsledkom by mohlo byť peňažné bremeno, aby sa umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im ukladá. [11]

45. Ďalej Súdny dvor z dôvodu právnej istoty zásadne odmietol robiť kvalifikáciu ako transakciu v rámci Spoločenstva závislou iba od úmyslu dodávateľa alebo nadobúdateľa uskutočniť takúto transakciu. [12] Toto rozhodnutie však vychádza z úvahy, že by sa malo daňovému orgánu ušetriť uskutočňovanie vyšetrovania s cieľom zistiť úmysel zdaniteľnej osoby. Súdny dvor pritom výslovne spravil výhradu pre výnimočné prípady.

46. Kvalifikácia nadobudnutia v rámci Spoločenstva preto v prípade, ako je tento, neodporuje princípu právnej istoty, ak bude podmienená celkovým posúdením všetkých okolností vrátane úmyslu nadobúdateľa v súvislosti s miestom použitia tovaru, vyjadreného a preukázaného objektívnymi okolnosťami. Tento prístup teda nevedie k tomu, aby nadobúdateľovi vznikla povinnosť odviesť daň na nadobudnutie v rámci Spoločenstva nepredvídateľným spôsobom, pretože za základ sú použité jeho údaje o konečnom použití.

47. Podľa údajov X má oslobodenie nadobudnutia v rámci Spoločenstva v Spojenom kráľovstve však podmienku, že loď opustila územie členského štátu v priebehu dvoch mesiacov. Tým jestvuje nebezpečenstvo dvojitého zdanenia v prípade, ak je dodávka po uplynutí tejto lehoty zdaniteľná ako vnútroštátna dodávka v štáte pôvodu a zároveň existuje ako zdaniteľné nadobudnutie v rámci Spoločenstva v štáte určenia.

11 — Pozri rozsudky z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24, ako aj z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 72, a Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 46.

12 — Rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24; Optigen a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 45, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 42; Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 39, a z 29. októbra 2009, AB SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 77.

48. V tomto ohľade je preto potrebné konštatovať, že dodávka tovaru v rámci Spoločenstva a jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva v skutočnosti predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie, hoci toto plnenie vytvára rôzne práva a povinnosti tak zmluvným stranám takejto transakcie, ako aj daňovým orgánom dotknutých členských štátov. [13]

49. Členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí a v ktorom sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, vykoná síce svoju právomoc zdaniť podľa článku 21 nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [14] bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začali. Pritom však majú členské štáty vziať za základ jednotný výklad ustanovení o oslobodení dodávok v rámci Spoločenstva (článok 138 smernice 2006/112) a o zdanení nadobudnutia v rámci Spoločenstva (článok 20 smernice 2006/112).

50. Tieto predpisy treba vykladať tak, že s ohľadom na časovú a vecnú súvislosť medzi dodávkou a prepravou, resp. odoslaním do štátu určenia, majú rovnaký význam a dosah. [15] V opačnom prípade by oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva neplnilo svoju funkciu zamedziť dvojitému zdaneniu dodávok v rámci Spoločenstva v obchodnom styku a zabezpečiť tým daňovú neutralitu. [16]

51. V tejto súvislosti je potrebné na doplnenie upozorniť na to, že oslobodenia od dane pre dodávky v rámci Spoločenstva podľa článku 131 smernice 2006/112 sa uplatňujú v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane. To v zásade zahŕňa možnosť stanovenia určitých lehôt štátom pôvodu, v rámci ktorých musí tovar v súvislosti s dodávkou v rámci Spoločenstva opustiť územie tohto štátu.

52. Pri výkone svojich právomocí však musia členské štáty rešpektovať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku EÚ, medzi ktoré patria aj zásady právnej

13 — Rozsudok Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 38, odkazujúci na rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 44, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41.

14 — Ú. v. EÚ L 288, s. 1.

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 34.

16 — Rozsudky Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 25, a Collée, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 23.

istoty a proporcionality. [17] Opatrenia, ktoré môžu členské štáty prijať s cieľom zabezpečiť správny výber dane a zamedziť daňovým podvodom, nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH. [18]

53. Preto musia byť vnútroštátne úpravy, ktoré spájajú oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva s dodržaním určitých lehôt na odoslanie alebo prepravu, dostatočne pružné, aby zachovali oslobodenie vo zvláštnych prípadoch aj vtedy, keď tovar skutočne opustil územie príslušného štátu až po dlhšom čase a konečné použitie v inom členskom štáte je dané na základe celkového posúdenia všetkých okolností. Prinajmenšom na základe týchto okolností musí existovať možnosť následnej úpravy daňového výmeru, ak nebola ohrozená výška dane a účastníci konali v dobrej viere. [19]

54. Preto treba na prvú až tretiu prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že na kvalifikáciu transakcie týkajúcej sa nového plavidla, ktoré je dlhšie ako 7,5 metra, ako dodávky v rámci Spoločenstva oslobodenej od dane v zmysle článku 138 smernice 2006/112 a ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice zdaniteľného v štáte určenia, nepostačuje iba dodržanie určitej lehoty, v priebehu ktorej opustil dopravný prostriedok štát pôvodu alebo prišiel do štátu určenia. Táto kvalifikácia sa má naopak vykonať na základe celkového posúdenia všetkých objektívnych okolností a s ohľadom na úmysel nadobúdateľa v súvislosti s miestom konečného použitia tovaru, preukázaný objektívnymi okolnosťami.

B — *O štvrtej prejudiciálnej otázke*

55. Regeringsrätt by sa chcel na základe svojej štvrtej prejudiciálnej otázky dozvedieť, ktorý okamih je rozhodujúci na posúdenie dopravného prostriedku ako nového v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112.

56. X zastáva názor, že záleží na okamihu, kedy plavidlo dosiahne štát určenia.

57. Ostatní účastníci konania však právom poukazujú na doslovné znenie článku 2 ods. 2 písm. b) bod ii) smernice 2006/112. Podľa

17 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 48, ako aj z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, body 29 a 30, a Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 45.

18 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52; z 21. februára 2006, Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 92, ako aj Teleos a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 46.

19 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Collée, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 31, 35 a 37.

neho sa plavidlo považuje za nové, ak od dodávky neuplynuli tri mesiace od jej prvého uvedenia do prevádzky alebo ak plavidlo nebolo prevádzkované na vode viac ako 100 hodín. Článok 14 smernice definuje dodávku ako získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom. Toto oprávnenie získa nadobúdateľ v okamihu prevzatia plavidla v štáte pôvodu, a nie až pri jeho príchode do štátu určenia.

58. Ako zdôrazňuje nemecká vláda, odsunutie na okamih príjazdu do štátu určenia by mohlo poskytnúť zdaniteľnej osobe možnosť ovplyvniť miesto zdanenia, v ktorom sa preprava a tým i príchod do štátu určenia zdržal o viac než tri mesiace podľa článku 2 ods. 2 písm. b) bod ii) smernice. To by odporovalo rozdeleniu daňovej právomoci usmerňovanej podľa miesta skutočného použitia. [20]

59. Navyše by existovalo nebezpečenstvo úplne nezdanených plnení. Zdaniteľná osoba v situácii, v ktorej sa nachádza X, by tak mohla vyviezť loď zo štátu pôvodu uplatnením nároku na oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva, zdržiavať sa viac ako 100 hodín alebo tri mesiace na otvorenom mori alebo na území tretieho štátu a až potom priviezť plavidlo do štátu určenia. V prípade, že na kvalifikáciu plavidla ako nového záleží na okamihu príjazdu do štátu určenia, neexistovalo by žiadne zdaniteľné nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

60. To, či je dopravný prostriedok nový v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) bodu ii) smernice 2006/112, musí byť preto posúdené pri dodávke, a nie pri príchode do štátu určenia.

61. Tento záver neodporuje ani článku 40 smernice 2006/112. Podľa tohto ustanovenia sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi. Tento predpis slúži iba na to, aby stanovil daňovú právomoc štátu určenia na nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Neupravuje, či musí byť príslušný tovar pri príjazde do tohto štátu nový.

62. Na štvrtú prejudiciálnu otázku preto treba odpovedať tak, že v súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločenstva posúdenie, či je dopravný prostriedok nový v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES, je potrebné vziať do úvahy okamih dodávky.

20 — Pozri k tomu aj body 38 a 39 týchto návrhov.

V — Návrh

63. Na záver navrhujem odpovedať na otázky, ktoré položil Regeringsrätt, takto:

„1. Na kvalifikáciu transakcie týkajúcej sa nového plavidla, ktoré je dlhšie ako 7,5 metra, ako dodávky v rámci Spoločenstva oslobodenej od dane v zmysle článku 138 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a ako zdaniteľného nadobudnutia v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice zdaniteľného v štáte určenia nepostačuje iba dodržanie určitej lehoty, v priebehu ktorej opustil dopravný prostriedok štát pôvodu alebo prišiel do štátu určenia. Táto kvalifikácia sa má naopak vykonať na základe celkového posúdenia všetkých objektívnych okolností a s ohľadom na úmysly nadobúdateľa, pokiaľ ide o miesto konečného použitia tovaru, preukázané objektívnymi okolnosťami.

2. V súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločenstva na posúdenie, či je dopravný prostriedok nový v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, je potrebné vziať do úvahy okamih dodávky.“