SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT, predstavljeni 6. maja 2010[1]

I – Uvod

1. Regeringsrätt (vrhovno upravno sodišče, Švedska) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe prosi Sodišče za razlago pravil o pridobitvi znotraj Skupnosti iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2] (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2. Konkretno gre za davčno obravnavo pridobitve nove jadrnice, ki jo kupec X namerava prevzeti v Združenem kraljestvu, jo tam ali v drugi državi članici uporabljati od treh do pet mesecev, potem pa jo prepeljati v kraj prebivanja na Švedskem. X meni, da gre pri tem za dobavo na ozemlju države izvora, ki jo je treba tam obdavčiti. Švedska finančna uprava, ki jo v postopku pred Sodiščem podpirata nemška vlada in Komisija, pa meni, da gre (kljub prekinitvi) za pridobitev znotraj Skupnosti na Švedskem.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

3. V uvodni izjavi 11 Direktive 2006/112 je navedeno:

„V tem prehodnem obdobju je treba tudi pridobitve določene vrednosti znotraj Skupnosti, ki jih opravijo osebe, ki so plačila davka oproščene, ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, nekatere prodaje na daljavo znotraj Skupnosti ter dobave novih prevoznih sredstev posameznikom ali osebam, ki so plačila davka oproščene, oziroma organom, ki

1 – Jezik izvirnika: nemščina.
2 – UL L 347, str. 1.

niso davčni zavezanci, obdavčiti v namembni državi članici po stopnjah in pod pogoji, ki veljajo v tej državi članici, ker bi lahko tovrstne transakcije, če posebnih določb ne bi bilo, povzročile znatna izkrivljanja konkurence med državami članicami."

4. V odločilnih delih člena 2(1) Direktive 2006/112 je navedeno:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi

[…]

ii) v primeru novih prevoznih sredstev, davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1), ali katera koli druga oseba, ki ni davčni zavezanec; […]"

5. Člen 2(2) Direktive 2006/112 dodaja:

„a) Za namene točke (ii) odstavka 1(b) se za ‚prevozna sredstva' štejejo naslednja prevozna sredstva, namenjena za prevoz oseb ali blaga:

[…]

ii) plovila, daljša od 7,5 metra, razen plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo, in plovil, ki so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, ali za reševanje ali pomoč na morju ali za priobalni ribolov ;

[…]

b) Ta prevozna sredstva štejejo za ‚nova' v naslednjih primerih:

[…]

ii) ko gre za plovila, če je dobava opravljena v treh mesecih od datuma, ko so bila prvič dana v uporabo, ali če plovilo ni plulo več kot 100 ur;

[…]

c) Države članice določijo pogoje, pod katerimi se dejstva iz točke (b) lahko štejejo za izpolnjena.“

6. V členu 14(1) Direktive 2006/112 je pojem „dobava blaga“ opredeljen tako:

„Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

7. V skladu s členom 20(1) Direktive 2006/112 pomeni „[p]ridobitev blaga znotraj Skupnosti […] pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne“.

8. V skladu s členom 40 Direktive 2006/112 se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.

9. Člen 68 Direktive 2006/112 določa, da pri pridobitvi znotraj Skupnosti obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Pri tem se v skladu s členom 68 šteje, da je pridobitev opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju zadevne države članice.

10. Člen 138 Direktive 2006/112 ureja oprostitve v zvezi z dobavami blaga znotraj Skupnosti:

„(1) Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

(2) Razen dobav iz odstavka 1, države članice oprostijo naslednje transakcije:

a) dobave novih prevoznih sredstev, ki jih prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju z njihovega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti, če so opravljene za davčne zavezance ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV, ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;

[…]“

B – *Švedsko pravo*

11. V skladu s členom 1 iz poglavja 1 Mervärdesskattelag (zakon o davku na dodano vrednost, 1994: 200, v nadaljevanju: ML) se davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) državi plača med drugim za prodajo obdavčljivega blaga v okviru poslovne dejavnosti znotraj države in od obdavčljivih pridobitev premičnin znotraj Skupnosti. V skladu s členom 3 iz poglavja 2a ML je treba pridobitev blaga šteti za pridobitev znotraj Skupnosti, če gre za pridobitev novega prevoznega sredstva v smislu člena 13a iz poglavja 1.

12. V skladu s členom 30a iz poglavja 3 ML je prodaja novih prevoznih sredstev, ki jih prodajalec ali kupec oziroma druga oseba zanju pripelje iz Švedske v drugo državo članico, oproščena DDV, čeprav kupec ni registriran za DDV.

13. V skladu s členom 2 iz poglavja 2a ML gre za pridobitev znotraj Skupnosti, če se blago pridobi za plačilo in ga pridobitelj iz druge države članice pripelje sam ali pa ga zanj prepelje prodajalec oziroma zanju druga oseba.

14. V skladu s členom 13a iz poglavja 1 ML se za nova prevozna sredstva – z določenimi izjemami, ki v obravnavanem primeru niso upoštevne – štejejo med drugim plovila, daljša od 7,5 metra, če so bila prodana v treh mesecih od datuma, na kateri so bila prvič dana v uporabo, ali če pred prodajo niso plula več kot 100 ur.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

15. Oseba X s prebivališčem na Švedskem namerava v Združenem kraljestvu za zasebno uporabo pridobiti jadrnico, daljšo od 7,5 metra. Po dobavi bo X jadrnico od treh do pet mesecev v državi izvora uporabljal za rekreacijske namene in tako z njo plul več kot 100 ur ali pa jo bo takoj po dobavi izvozil iz države izvora in jo enako uporabljal v drugi državi članici, ki ni Švedska. V obeh primerih naj bi plovilo takoj po načrtovani uporabi prepeljali na Švedsko, ki je končna namembna država.

16. Da bi razjasnila davčne posledice pridobitve, se je oseba X s prošnjo za izdajo predhodne odločbe obrnila na Skatterättsnämnden

(komisija za davčno pravo) in vprašala, ali bo pridobitev v katerem od teh primerov obdavčena na Švedskem.

17. Skatterättsnämnd je odločil, da je treba v obeh primerih domnevati, da gre za obdavčljivo pridobitev novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti, ki za osebo X pomeni davčno obveznost na Švedskem. V odziv na to predhodno odločbo se je oseba X obrnila še na Regeringsrätt. Meni, da je treba dobavo plovila obdavčiti kot dobavo na ozemlju Združenega kraljestva. V teh okoliščinah je Regeringsrätt s sklepom z dne 16. februarja 2009 Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 138 in 20 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da se mora prevoz z ozemlja države izvora začeti v določenem roku, da bi bila prodaja oproščena davka in bi se štelo, da je bila opravljena pridobitev znotraj Skupnosti?

2. Podobno, ali je treba ta člena razlagati tako, da se mora prevoz končati v namembni državi v določenem roku, da bi bila prodaja oproščena davka in bi se štelo, da je bila opravljena pridobitev znotraj Skupnosti?

3. Ali bi na odgovora na prvo in drugo vprašanje vplivalo dejstvo, da gre pri pridobitvi za novo prevozno sredstvo in je pridobitelj posameznik, ki namerava v končni fazi prevozno sredstvo uporabljati v določeni državi članici?

4. V zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, v katerem trenutku je treba opraviti presojo, ali je prevozno sredstvo novo v skladu s členom 2(2)(b) Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na dodano vrednost?“

18. V pisnem postopku pred Sodiščem so stališča predstavili oseba X, Skatteverket (davčni organ), nemška vlada in Evropska komisija. Na obravnavi so stališča predstavile oseba X, švedska vlada in Komisija.

IV – Pravna presoja

A – *Prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje*

19. S prvimi tremi vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba preučiti skupaj, se želi dobiti pojasnilo o pogojih za obstoj pridobitve znotraj Skupnosti v skladu s členom 20 Direktive 2006/112 oziroma davka oproščene dobave znotraj Skupnosti v skladu s členom 138 Direktive, če se zadevno blago ne prepelje nemudoma iz države izvora v namembno državo. Regeringsrätt poleg tega tudi sprašuje, ali je v zvezi s tem pomembno dejstvo, da gre pri pridobljenem blagu za novo prevozno sredstvo in je pridobitelj posameznik, ki namerava v končni fazi prevozno sredstvo uporabljati v določeni državi članici (tretje vprašanje za predhodno odločanje).

20. V skladu s členom 2(1)(b)(ii) v povezavi z odstavkom 2(a)(ii) Direktive 2006/112 se novo plovilo, daljše od 7,5 metra, ki ga znotraj Skupnosti pridobi posameznik, ki ni davčni zavezanec, obdavči na ozemlju države pridobitve znotraj Skupnosti.

21. V členu 20 Direktive je pridobitev znotraj Skupnosti opredeljena kot pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj oziroma zanju druga oseba, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se začne pošiljanje ali prevoz blaga.

22. Temu primerno je v členu 138(1) Direktive 2006/112 oprostitev davka pri dobavi znotraj Skupnosti pogojena z zahtevo, da prodajalec ali pridobitelj oziroma druga oseba zanju zadevno blago odpošlje ali odpelje v kraje zunaj ozemlja zadevne države članice, vendar znotraj Unije.

23. Tako morata biti za obdavčljivi dogodek pridobitve znotraj Skupnosti izpolnjena dva pogoja: prvič, pridobitelj mora pridobiti pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik, in drugič, blago mora biti iz države izvora poslano ali odpeljano v drugo državo članico. Za davčno oprostitev dobave mora biti v državi članici izvora hkrati izpolnjen drugi pogoj. Poleg tega se v skladu s sodno prakso Sodišča dogodek kot dobava ali pridobitev znotraj Skupnosti opredeli na podlagi objektivnih meril, kot je dejansko fizično gibanje zadevnega blaga med državami članicami. [3]

3 – Sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi (C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 40).

24. Nasprotno pa iz besedila teh določb ni mogoče razbrati, v kakšni časovni ali stvarni povezavi morata biti pridobitev lastninske pravice in začetek ali konec prevoza v drugo državo članico.

25. Po mnenju osebe X ne gre več za pridobitev znotraj Skupnosti, če se jadrnica uporablja več kot tri mesece ali 100 ur, preden se začne prevoz v namembno državo članico. Pri tem datum, na kateri je bilo plovilo dano v uporabo v državi članici izvora, naj še ne bi veljal za začetek prevoza, če se s tem ni neposredno začela pot v namembno pristanišče. Zaradi pravne varnosti bi moral veljati jasen rok.

26. Druge stranke v postopku nasprotno menijo, da je treba obravnavati vse okoliščine, pri čemer je časovna povezava med predajo pridobitelju in odpošiljanjem ali prevozom le eden od več elementov, ki jih je treba upoštevati. Če bi že na začetku veljalo, da kraj končne uporabe ne bo v državi izvora, temveč v drugi državi članici, bi bilo to odločilno za domnevo, da gre za pridobitev znotraj Skupnosti v namembni državi.

27. Vprašanje je, kateri od obeh pogledov bolj ustreza smislu in namenu določbam o pridobitvi znotraj Skupnosti. Zato je treba najprej spomniti, v kakšnih okoliščinah so bile uvedene določbe o trgovanju znotraj Skupnosti. [4]

28. Domača zasebna potrošnja je obdavčena z DDV. Zato je treba za dobave blaga in storitev na ozemlju države plačati davek (člen 2 (1) (a) in (c) Direktive 2006/112). Poleg tega sta obdavčena tudi pridobitev znotraj Skupnosti in uvoz blaga (člen 2 (1)(b) in (d) Direktive 2006/112). Zadnji dejstvi zagotavljata, da se blago obdavči v državi pridobitve oziroma uvoza, v kateri bo prešlo v zasebno uporabo. [5]

29. Obdavčljivi dogodek pridobitve znotraj Skupnosti je bil uveden 1. januarja 1993 kot prehodna ureditev za obdavčitev trgovine

4 – V zvezi s tem glej tudi točke od 24 do 29 mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 11. januarja 2007 v zadevi Teleos in drugi (C-409/04, ZOdl., str. I-7797), in točke od 19 do 25 mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 10. novembra 2005 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227).

5 – Glej sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točki 31 in 40); sodbo Teleos in drugi, navedena v opombi 3, točka 36,, ter sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée (C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 22) in z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International (C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 22).

med državami članicami. [6] Pred tem so bile dobave blaga med dvema državama članicama obravnavane kot druge dobave v mednarodni trgovini. Pri tem je bila odločilna navezna okoliščina za obdavčitev prehod meje ob izvozu ali uvozu. Zaradi uresničitve notranjega trga so bile kontrole na notranjih mejah odpravljene, kar je zahtevalo tudi preoblikovanje ureditve DDV v zvezi s trgovino znotraj Skupnosti.

30. Reforma pa ni šla tako daleč, da bi bila pravila, ki so veljala za domače dobave blaga, razširjena na trgovino med dvema državama članicama. To bi namreč pomenilo, da DDV ne bi več pripadal državi, v katero se blago uvozi in v kateri se porabi, temveč bi pripadal državi, iz katere se blago odpošlje. Nasprotno, s prehodno ureditvijo dosedanja porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami ni okrnjena. [7]

31. Da bi se doseglo, da DDV tudi v prihodnje pripade državi članici končne uporabe, je bila pridobitev znotraj Skupnosti uvedena kot nov obdavčljivi dogodek, dobave med državami članicami pa so bile davka oproščene.

6 – Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1).

7 – Glej sodbi EMAG (navedena v opombi 5, točka 27) ter Teleos in drugi (navedena v opombi 3, točka 22), vsakič ob sklicevanju na uvodne izjave od sedem do deset Direktive 91/680.

32. Odpošiljanje ali prevoz v drugo državo članico je torej odločilno za ločevanje med dobavo na ozemlju države in dobavo znotraj Skupnosti. Na tem dejanskem stanju temelji porazdelitev davčne pristojnosti med državo dobave in namembno državo, ki se ravna po končni uporabi blaga.

33. Porazdelitev davčne pristojnosti pa ni edini cilj določb o obdavčenju pridobitve novih vozil znotraj Skupnosti, temveč so poleg tega, kot je razvidno iz uvodne izjave 11 Direktive 2006/112, namenjene tudi preprečevanju izkrivljanja konkurence na podlagi različnih davčnih stopenj v državah članicah.

34. Medtem ko je v skladu s členom 2 (1)(b) (i) Direktive 2006/112 na splošno obdavčena pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo opravijo davčni zavezanci in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, pa je zakonodajalec pri novih prevoznih sredstvih obdavčil tudi pridobitev, ki jo opravijo posamezniki. Glede

na veliko vrednost [8] in možnost preprostega prevoza tega blaga bi bili posamezniki pri obdavčitvi dobave v državi članici izvora spodbujeni, naj prevozna sredstva pridobivajo v državah članicah z nižjo stopnjo DDV. Obdavčitev v državi pridobitve znotraj Skupnosti zagotavlja, da pridobitelj plača enak davek, ne glede na to, iz katere države dobi prevozno sredstvo. S tem določbe izključujejo možnost, da bi imeli trgovci s prevoznimi sredstvi konkurenčno prednost le zato, ker v njihovi državi velja nižja stopnja DDV.

35. Z razlago določb o dobavi znotraj Skupnosti in pridobitvi znotraj Skupnosti je treba zagotoviti, da se porazdelitvi davčne pristojnosti in načelu enakih konkurenčnih pogojev ni mogoče izogniti s ciljno usmerjenimi davčnimi shemami.

36. Tako kot Skatteverket tudi nemška vlada in Komisija pravilno poudarjata, da bi lahko davčni zavezanci, ki ne bi bili vezani na kraj uporabe, samovoljno odločali, kje bo pridobitev novega prevoznega sredstva obdavčena, če bi bil prenos davčne pristojnosti v državo pridobitve znotraj Skupnosti odvisen le od dejstva, da prevozno sredstvo zapusti državo izvora ali prispe v namembno državo v določenem roku po dobavi. Prenos pravice do obdavčitve bi lahko sprožile tudi nenamerne zamude pri prevozu, čeprav bi bilo zadevno blago nedvomno prepeljano za končno uporabo v državi članici, ki ni država članica dobave.

37. Namesto opiranja na toge roke, ki jih Direktiva povrhu vsega sploh ne določa, je treba na podlagi celovite obravnave vseh odločilnih okoliščin ugotoviti, katera je država članica končne uporabe. Pri tem je treba upoštevati predvsem objektivne okoliščine.

38. V obravnavanem primeru je poleg časovnega poteka prevoza verjetno pomembno tudi, kje je jadrnica registrirana in kje ima pridobitelj trajni privez zanjo. Tudi iz prebivališča pridobitelja posameznika je lahko razvidno, kje naj bi se plovilo nazadnje dolgoročno uporabljalo. Pri presoji časovnega poteka sta lahko pomembni, med drugim, oddaljenost države dobave od namembne države in življenjska doba dobavljenega blaga. Če je trajanje prevoza popolnoma zanemarljivo obdobje v primerjavi s celotno življenjsko dobo prevoznega sredstva, je mogoče pričakovati, da se bo blago v glavnem uporabljalo še v namembni državi.

8 – V skladu s členom 2(2)(a)(ii) Direktive 2006/112 se pri posameznikih pridobitev obdavči le pri plovilih, daljših od 7,5 metra.

39. Čeprav sta pojma dobave znotraj Skupnosti in pridobitve znotraj Skupnosti objektivna ter se uporabljata neodvisno od namena in rezultata transakcij,[9] je vendarle nujno upoštevati namene pridobitelja glede kraja končne uporabe, ki temeljijo na objektivnih okoliščinah in jih pridobitelj navede ob dobavi[10]. Prodajalec mora namreč že od izdaji računa vedeti, ali mora obračunati DDV ali pa mu tega ni treba, ker naj bi šlo za dobavo znotraj Skupnosti, ki je davka oproščena.

40. Poleg tega obdavčljivi dogodek pridobitve znotraj Skupnosti v skladu s členom 68 Direktive 2006/112 nastane, ko ustrezna dobava znotraj države članice velja za opravljeno. Zato je v skladu s členom 63 v povezavi s členom 14 Direktive odločilen trenutek, v katerem pridobitelj pridobi pravico do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Če pridobitelj blago v državi izvora prevzame sam, je pogoj dobave na ozemlju države že izpolnjen. Ali gre namesto tega dejansko za pridobitev znotraj Skupnosti v drugi državi članici, je mogoče v tem trenutku ugotoviti le na podlagi podatkov pridobitelja o načrtovanem prevozu v drugo državo članico in tamkajšnje končne uporabe.

41. V tem smislu je pridobitev prevoznega sredstva znotraj Skupnosti, ki jo opravi posameznik, poseben primer. Po eni strani ni običajno, da v tem primeru oseba, ki ni davčni zavezanec, opravi transakcijo, ki je obdavčljivi dogodek. Po drugi strani pa ta primer kaže na posebnost, da začetka uporabe prevoznega sredstva s strani pridobitelja posameznika v državi članici izvora pogosto ni mogoče jasno ločiti od začetka prevoza v namembno državo.

42. Vendar pa niti te posebne okoliščine ne pomenijo, da je za ločitev dobave na ozemlju države in pridobitve znotraj Skupnosti odločilen le določen rok, ki poteče med predajo prevoznega sredstva pridobitelju in začetkom prevoza prevoznega sredstva z ozemlja države izvora v namembno državo. Posebna ureditev v členu 2(1)(b)(ii) v povezavi s členom 2(a)(ii)

9 – Sodba Teleos in drugi (navedena v opombi 3, točka 38) ob sklicevanju na sodbi z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 44) in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 41).

10 – Tudi pri ugotavljanju, ali naj bi se blago v okviru gospodarske dejavnosti uporabljalo v skladu s členom 4(1) Šeste direktive oziroma členom 9(1) Direktive 2006/112 in zato obstaja pravica do odbitka davka, je treba v skladu s sodno prakso upoštevati namen uporabe, ki ga pridobitelj dokaže z objektivnimi dokazili (glej sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 24, in z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točke od 34 do 39). Pri določanju obsega pravice do odbitka davka je prav tako odločilna dejanska ali predvidena uporaba blaga (glej sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property, C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 54).

Direktive 2006/112 je namenjena preprečevanju izkrivljanja konkurence in prav v tem okviru zahteva, da se ne upošteva le časovnega poteka, temveč se celovito obravnavajo tudi vse okoliščine, vključno z dejanskimi dokazi o namenih pridobitelja.

43. Vendar oseba X meni, da načelo pravne varnosti zahteva navedbo določenega roka.

44. V skladu z ustaljeno sodno prakso je načelo pravne varnosti še zlasti pomembno, kadar gre za predpise, ki lahko vključujejo finančno breme, da bi prizadetim omogočili natančno prepoznati obseg obveznosti, ki so jim s temi predpisi naložene. [11]

45. Dalje je Sodišče zaradi pravne varnosti načelno odklonilo, da bi bila opredelitev transakcije znotraj Skupnosti odvisna le od namena dobavitelja ali pridobitelja, da opravi tako transakcijo. [12] Ugotovitev vendarle temelji na premisleku, da naj bi finančni upravi prihranili sprožanje preiskav, namenjenih ugotavljanju namena davčnega zavezanca. Poleg tega je Sodišče izrecno izrazilo pridržek glede izjem.

46. Zato ni v nasprotju z načelom pravne varnosti, kadar je opredelitev za pridobitev znotraj Skupnosti v primeru, kot je obravnavani, odvisna od celovitega obravnavanja vseh okoliščin, vključno z namenom glede kraja uporabe blaga, ki ga je izrazil pridobitelj in je bil dokazan z objektivnimi okoliščinami. Tako ravnanje zlasti ne pripelje do tega, da obveznost za plačilo davka na pridobitev znotraj Skupnosti ne bi bila predvidljiva za pridobitelja, saj se uporabijo njegovi podatki glede končne uporabe.

47. Po navedbah osebe X je oprostitev dobave znotraj Skupnosti v Združenem kraljestvu vendarle pogojena z dejstvom, da plovilo v dveh mesecih zapusti ozemlje te države članice. Tako obstaja nevarnost dvojne obdavčitve, ko dobava po poteku tega roka postane obdavčljiva kot dobava na ozemlju države izvora, hkrati pa gre za obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti v namembni državi.

11 – Glej sodbi z dne 15. decembra 1987 v zadevi Nizozemska proti Komisiji (326/85, Recueil, str. 5091, točka 24) in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 72) ter sodbo Teleos in drugi, navedena v opombi 3, točka 46.

12 – Sodba z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24); v opombi 9 navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 45, ter Kittel in Recolta Recycling, točka 42; v opombi 3 navedena sodba Teleos in drugi, točka 39, in sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi AB SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 77).

48. Pri tem je treba ugotoviti, da dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti dejansko pomenita isto gospodarsko transakcijo, čeprav zadnja ustvari drugačne pravice in obveznosti za stranke transakcije in tudi za davčne organe zadevnih držav članic. [13]

49. Država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča in v kateri pride do pridobitve blaga znotraj Skupnosti, sicer izvede obdavčitev v skladu s členom 21 Uredbe Sveta (ES) št. 1777/2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [14] ne glede na obravnavo transakcij v okviru DDV, ki se uporablja v državi članici, v kateri se začne odpošiljanje ali prevoz blaga. Pri tem pa morajo države članice enotno razlagati določbe o oprostitvi dobav znotraj Skupnosti (člen 138 Direktive 2006/112) in obdavčitvi pridobitve znotraj Skupnosti (člen 20 Direktive 2006/112).

50. Te predpise je treba razlagati tako, da imajo enak pomen in obseg glede časovne in stvarne povezave med dobavo in prevozom oziroma odpošiljanjem blaga v namembno državo. [15] Sicer oprostitev dobave znotraj Skupnosti ne izpolni svoje funkcije, ki je preprečevanje dvojne obdavčitve dobav v trgovini znotraj Skupnosti in s tem zagotavljanje davčne nevtralnosti. [16]

51. Kot dopolnitev je treba opozoriti, da se oprostitev dobav znotraj Skupnosti v skladu s členom 131 Direktive 2006/112 uporablja pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in preproste uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanja in zlorab. To načeloma vključuje tudi možnost, da država članica izvora postavi določene roke, v katerih mora blago v okviru dobave znotraj Skupnosti praviloma zapustiti ozemlje te države.

52. Države članice pa morajo pri izvajanju pristojnosti spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije in med katera med drugim spadata tudi načeli pravne

13 – Sodba Teleos in drugi, navedena v opombi 3, točka 23.

14 – UL L 288, str. 1.

15 – Glej v tem smislu sodbo Teleos in drugi, navedena v opombi 3, točka 34.

16 – Sodbi Teleos in drugi, navedena v opombi 3, točka 25, in Collée, navedena v opombi 5, točka 23.

varnosti in sorazmernosti. [17] Poleg tega ukrepi, ki jih države članice lahko sprejmejo za zagotovitev pravilne odmere in pobiranja davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo biti določeni tako, da ogrozijo nevtralnost DDV. [18]

53. Zato morajo biti nacionalne določbe, s katerimi se oprostitev dobave znotraj Skupnosti navezuje na spoštovanje določenih rokov za odpošiljanje ali prevoz, dovolj prožne, da v posebnih primerih zagotovijo oprostitev tudi takrat, ko je blago dejansko zapustilo ozemlje zadevne države po nekoliko daljšem obdobju in se na podlagi celovite obravnave vseh okoliščin ugotovi končna uporaba v drugi državi članici. V teh okoliščinah mora obstajati vsaj možnost naknadnega popravka odmere davka, če davčni prihodki niso bili ogroženi in so udeleženci ravnali v dobri veri. [19]

54. Tako je treba na prvo, drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da za opredelitev transakcije v zvezi z novim plovilom, daljšim od 7,5 metra, kot davka oproščene dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 138 Direktive 2006/112 in kot pridobitve znotraj Skupnosti, obdavčljive v namembni državi, v smislu člena 20 Direktive ni bistveno samo upoštevanje določenega roka, v katerem je prevozno sredstvo zapustilo državo članico izvora ali prispelo v namembno državo članico. Nasprotno, ta opredelitev mora temeljiti na celovitem obravnavanju vseh objektivnih okoliščin in upoštevanju namena pridobitelja glede končne uporabe blaga, potrjenega z objektivnimi dokazi.

B – *Četrto vprašanje za predhodno odločanje*

55. Regeringsrätt želi s četrtim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, kateri je odločilni trenutek za presojo, da gre za novo prevozno sredstvo v smislu člena 2(2)(b) Direktive 2006/112.

56. Po mnenju osebe X je to v tem primeru trenutek, v katerem plovilo prispe v namembno državo.

57. Druge stranke v postopku pa se pravilno sklicujejo na besedilo člena 2(2)(b)(ii) Direktive 2006/112. V skladu z njim šteje plovilo

17 – Glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 48); z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točki 29 in 30) ter v opombi 3 navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 45.

18 – Glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52); v opombi 10 navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 92, ter v opombi 3 navedeno sodbo Teleos in drugi, točka 46.

19 – Glej v tem smislu sodbo Collée, navedena v opombi 5, točke 31, 35 in 37.

za novo, če je *dobava* opravljena v treh mesecih od datuma, na kateri je bilo prvič dano v uporabo, ali če plovilo ni plulo več kot 100 ur. Člen 14 Direktive opredeljuje dobavo kot pridobitev pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. To pravico pridobitelj pridobi že ob prevzemu plovila v državi izvora, ne pa šele takrat, ko plovilo prispe v namembno državo.

58. Kot poudarja nemška vlada, če bi se kot merilo upošteval prihod v namembno državo, bi lahko davčni zavezanci vplivali na kraj obdavčitve, tako da bi zavlačevali prevoz in s tem prihod v namembno državo ter s tem prekoračili trimesečni rok iz člena 2 (2)(b)(ii) Direktive 2006/112. To bi bilo v nasprotju z razdelitvijo davčne pristojnosti, ki se ravna po kraju dejanske uporabe. [20]

59. Poleg tega bi obstajala nevarnost transakcij, ki bi bile popolnoma oproščene davka. Tako bi lahko davčni zavezanec v položaju, v katerem je oseba X, plovilo izvozil iz države izvora in pri tem zahteval oprostitev za dobave znotraj Skupnosti, potem pa več kot 100 ur ali tri mesece plul na odprtem morju ali prebival v tretji državi, plovilo pa šele potem pripeljal v namembno državo. Če bi bil za opredelitev kot novo plovilo bistven prihod v namembno državo, ne bi šlo več za obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti.

60. Ali je prevozno sredstvo novo v smislu člena 2(2)(b)(ii) Direktive 2006/112, je tako treba presoditi ob dobavi, ne pa ob prihodu v namembno državo.

61. Tej ugotovitvi ne nasprotuje niti člen 40 Direktive 2006/112. V skladu z navedeno določbo se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje kraj, v katerem je blago, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju. Edini namen tega predpisa je, da se pravica do obdavčitve za pridobitev znotraj Skupnosti dodeli namembni državi. Ne vsebuje nobene navedbe o tem, ali mora biti zadevno blago ob prihodu v to državo novo.

62. Na četrto vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti, da mora v okviru pridobitve znotraj Skupnosti presoja, ali je prevozno sredstvo novo v smislu člena 2(2)(b) Direktive 2006/112, temeljiti na trenutku dobave.

20 – Glej glede tega tudi točki 38 in 39 teh sklepnih predlogov.

V – Predlog

63. Ob koncu predlagam, naj Sodišče na vprašanja za predhodno odločanje Regeringsrätt odgovori:

1. Za opredelitev transakcije v zvezi z novim plovilom, daljšim od 7,5 metra, kot davka oproščene dobave znotraj Skupnosti v smislu člena 138 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in kot pridobitve znotraj Skupnosti, obdavčljive v namembni državi, v smislu člena 20 Direktive ni bistveno samo upoštevanje določenega roka, v katerem je prevozno sredstvo zapustilo državo članico izvora ali prispelo v namembno državo članico. Nasprotno, ta opredelitev mora temeljiti na celovitem obravnavanju vseh objektivnih okoliščin in upoštevanju namena pridobitelja glede končne uporabe blaga, potrjenega z objektivnimi dokazi.

2. V okviru pridobitve znotraj Skupnosti mora presoja, ali je prevozno sredstvo novo v smislu člena 2(2)(b) Direktive 2006/112, temeljiti na trenutku dobave.