

V?c C-84/09

X

v.

Skatteverket

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Regeringsrätten)

„DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 2, ?l. 20 první pododstavec a ?l. 138 odst. 1 – Po?ízení nové plachetnice uvnit? Spole?enství – Okamžité používání zboží zakoupeného v ?lenském stát? po?ízení nebo v jiném ?lenském stát? p?ed jeho p?epravou do místa kone?ného ur?ení – Lh?ta pro po?átek p?epavy zboží do místa ur?ení – Maximální doba trvání p?epavy – Okamžik rozhodný pro ur?ení, zda se jedná o nový dopravní prost?edek pro ú?ely jeho zdan?ní“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – P?echodné úpravy zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy*

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 2 odst. 1 písm. b) bod ii), ?l. 20 první pododstavec a ?l. 138 odst. 1]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – P?echodné úpravy zdan?ní obchodu mezi ?lenskými státy*

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 2 odst. 2 písm. b)]

1. ?lánek 20 první pododstavec a ?l. 138 odst. 1 sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že kvalifikace pln?ní jako dodání nebo po?ízení uvnit? Spole?enství nem?že být závislá na dodržení jakékoliv lh?ty, ve které by m?la být zahájena nebo ukon?ena p?epava zboží z ?lenského státu dodání do ?lenského státu ur?ení. Nicmén? k tomu, aby mohla být taková kvalifikace provedena a ur?eno místo po?ízení, je t?eba prokázat ?asovou a v?cnou vazbu mezi dodáním dot?eného zboží a jeho p?epavou, jakož i nep?etržitost pr?b?hu operace.

Ve zvláštním p?ípad? po?ízení nového dopravního prost?edku ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) této sm?rnice musí být ur?ení, zda se pln?ní uskute?nilo uvnit? Spole?enství, provedeno celkovým posouzením všech objektivních okolností, jakož i zám?ru po?izovatele, jestliže je podpo?en objektivními poznatky umož?ujícími ur?it ?lenský stát, ve kterém je zamýšleno kone?né používání doty?ného zboží. V tomto ohledu mezi poznatky, které by mohly mít jistou d?ležitost, pat?í vedle ?asového pr?b?hu p?epavy zboží zejména místo jeho registrace a obvyklého použití, místo bydlišt? po?izovatele, jakož i existence ?i neexistence vztah?, které po?izovatel udržuje s ?lenským státem dodání nebo jiným ?lenským státem. Ve zvláštním p?ípad? po?ízení plachetnice se m?že jevit rozhodujícím rovn?ž ?lenský stát vlajky, jakož i místo, kde bude plachetnice b?žn? stát nebo kotvit, a místo jejího zimování.

Nicmén?, v rámci po?ízení uvnit? Spole?enství nelze vyžadovat, aby byla p?epava dopravního prost?edku uskute?n?na ihned po dodání, aby nebyla p?erušována a aby dot?ené zboží nebylo jakkoliv používáno a? již p?ed zahájením p?epavy, nebo v jejím pr?b?hu. Je t?eba ur?it, v jakém ?lenském stát? bude probíhat kone?né a trvalé používání dot?eného dopravního prost?edku. V

tomto ohledu představuje jeho používání během přepravy, a to i k rekreačním účelům, pouze zcela zanedbatelné období ve srovnání s obecnou životností dopravního prostředku.

(viz body 33, 45–46, 48, 50–51, výrok 1)

2. Při posuzování, zda je dopravní prostředek, který je předmětem pořízení uvnitř Společenství, nový ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty, je rozhodující časový okamžik dodání dotyčného zboží prodejcem pořízovateli, to znamená okamžik, kdy právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník přechází z prodejce na pořízovatele.

(viz body 55, 57, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. listopadu 2010(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2, čl. 20 první pododstavec a čl. 138 odst. 1 – Pořízení nové plachetnice uvnitř Společenství – Okamžité používání zboží zakoupeného v členském státě pořízení nebo v jiném členském státě před jeho přepravou do místa konečného určení – Lhůta pro poátek přepravy zboží do místa určení – Maximální doba trvání přepravy – Okamžik rozhodný pro určení, zda se jedná o nový dopravní prostředek pro účely jeho zdanění“

Ve věci C-84/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 16. února 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 26. února 2009, v řízení

X

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Arabadžev, U. Lõhmus (zpravodaj), A. Ó Caoimh a P. Lindh, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. dubna 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X U. Källem, D. Kleistem a M. Johanssonem, advokater,
- za Skatteverket C. Olssonem, advokat,
- za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyni,
- za německou vládu M. Lummou a B. Kleinem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a P. Dejmek, jako zmocněnci,

po vyloučení stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. května 2010,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 2, čl. 20 prvního pododstavce a čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi X a Skatteverket (švédská daňová správa) ve věci závazného posouzení Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo) týkajícího se uplatnění daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve Švédsku na pořízení nové plachetnice v jiném členském státě.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Směrnice 2006/112 od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila stávající právní předpisy Unie v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1).

4 Podle jedenáctého bodu odvodnění směrnice 2006/112:

„[...] určit[á] [...] dodání nových dopravních prostředků uvnitř Společenství jednotlivcem nebo subjektem osvobozeným od uplatnění daně nebo nepovinným k dani by měla být po dobu tohoto přechodného období rovněž zdaněna v členském 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.“

5 Článek 2 této směrnice stanoví:

„1. 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;

[...]

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

[...]

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

[...]

b) Tyto dopravní prostředky se považují za „nové“, jde-li o

[...]

ii) loď, 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 Podle čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

7 Podle čl. 20 prvního pododstavce téže směrnice:

„Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem 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 pořízovateli.

9 Článek 68 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečňováno okamžikem uskutečnění pořízení zboží uvnitř Společenství.

Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečňované tehdy, kdy je za uskutečňované považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.“

10 Článek 138 uvedené směrnice zní následovně:

„1. ?lenské státy osvobodí od dan? dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo jejich území, avšak uvnit? Spole?enství, prodávajícím nebo po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich, uskute?n?né pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném ?lenském stát? než ve stát? zahájení odeslání nebo p?epravy zboží.

2. Krom? dodání podle odstavce 1 osvobodí ?lenské státy od dan? tato pln?ní:

a) dodání nových dopravních prost?edk?, jež byly po?izovateli odeslány nebo p?epraveny mimo jejich území, avšak uvnit? Spole?enství, prodávajícím nebo po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich, uskute?n?né pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž po?ízení zboží uvnit? Spole?enství není p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 1, nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani;

[...]

Vnitrostátní právní úprava

11 Podle kapitoly 1 ? 1 zákona o dani z p?idané hodnoty (mervärdesskattelagen, SFS 1994, ? 200, dále jen „zákon o DPH“) se DPH odvádí zejména ze zboží prodaného nebo služeb poskytnutých na švédském území v rámci podnikatelské ?innosti a v p?ípad? po?ízení movitého majetku uvnit? Spole?enství.

12 Podle kapitoly 2a ? 2 tohoto zákona se o po?ízení uvnit? Spole?enství jedná tehdy, pokud je po?izováno zboží za úplatu a toto zboží je z jiného ?lenského státu p?epraveno k po?izovateli do Švédska samotným po?izovatelem nebo prodávajícím nebo t?etí osobou na ú?et jednoho z nich.

13 Podle kapitoly 2a ? 3 zákona o DPH je t?eba zboží považovat za po?ízené uvnit? Spole?enství, pokud je p?edm?tem takového po?ízení nový dopravní prost?edek uvedený v kapitole 1 ? 13a uvedeného zákona.

14 Podle kapitoly 1 ? 13a téhož zákona se novými dopravními prost?edky rozumí jmenovit?, s ur?itými výjimkami, které nemají dopad na projednávanou v?c, loď delší než 7,5 metru, pokud se prodej uskute?ní do t?í m?síc? ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud byla p?ed prodejem lo? v provozu nejvýše 100 hodin.

15 Podle kapitoly 3 ? 30a zákona o DPH je od uplat?ování dan? osvobozen prodej nových dopravních prost?edk?, které jsou p?epraveny prodávajícím, kupujícím nebo na jejich ú?et ze Švédska do jiného ?lenského státu, i v p?ípad?, kdy kupující není registrován jako osoba povinná k DPH.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

16 X, soukromá osoba s bydlišt?m ve Švédsku, zamýšlí po?ídit si ve Spojeném království novou plachetnici o délce p?esahující 7,5 metru pro soukromé ú?ely. Po dodání ji hodlá X využívat k rekrea?ním ú?el?m v ?lenském státu dodání po dobu t?í až p?ti m?síc? a plavit se s ní tak více než 100 hodin. Alternativn? by mohla být uvedená lo? okamžit? po dodání p?epravena k obdobnému použití ze Spojeného království do jiných ?lenských stát? než Švédského království. V obou p?ípadech by tato lo? byla po zamýšleném užívání p?epravena po mo?i do místa svého kone?ného ur?ení ve Švédsku.

17 Pro obeznámení se s da?ovými dopady zamýšlené transakce si X vyžádal závazné

posouzení Skatterättsnämnden týkající se toho, zda bude v jednom či druhém případě pořízení ve Švédsku zdaněno.

18 Skatterättsnämnden došla k závěru, že by v obou případech bylo třeba mít za to, že X uskutečnil pořízení nového dopravního prostředku uvnitř Společenství, ze kterého by musel uhradit DPH ve Švédsku. Uvedený orgán měl za to, že plachetnice, dodaná lodnicemi, musí být považována za nový dopravní prostředek, jelikož v okamžiku, kdy by X nabyl právo nakládat s touto plachetnicí jako vlastník, by nebyla používána více než tři měsíce ode dne prvního uvedení do provozu ani by nebyla v provozu více než 100 hodin. Skutečnost, že tyto podmínky již nebudou platit v okamžiku, kdy loď připluje do Švédska, nemá na toto posouzení žádný dopad. Skatterättsnämnden se mimoto domnívala, že přeprava je zahájena pořízením nebo dodáním dotčené lodi prodejcem a že místo pořízení uvnitř Společenství se nachází v členském státě, ve kterém se tato loď nachází v okamžiku, kdy je přeprava ukončena, v projednávaném případě ve Švédsku.

19 X se domníval, že zamýšlené pořízení by mělo být zdaněno jako dodání ve Spojeném království, a podal proto proti tomuto závaznému stanovisku žalobu k Regeringsrätten. Skatteverket naopak žádala, aby předkládající soud uvedené závazné stanovisko potvrdil.

20 Za těchto okolností se Regeringsrätten rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být články 138 a 20 směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že aby byl prodej osvobozen od daně a jednalo se o pořízení uvnitř Společenství, musí být přeprava z členského státu převodu zahájena v určité lhůtě?

2) Obdobně, mají být uvedené články vykládány v tom smyslu, že aby byl prodej osvobozen 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 [2006/112]“

K předběžným otázkám

K první až třetí otázce

21 Podstatou první až třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda čl. 20 první pododstavec a čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že kvalifikace plnění jako dodání nebo pořízení uvnitř Společenství je závislá na dodržení určitých lhůt, ve kterých musí být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží z členského státu dodání do členského státu určení. Tento soud se zejména táže, zda je v tomto ohledu důležitá skutečnost, že se jedná o nový dopravní prostředek, který jeho pořizovatel, soukromá osoba, zamýšlí používat v určitém členském státě.

22 Úvodem je třeba připomenout, že přechodná úprava DPH použitelná na obchod uvnitř Společenství, zavedená směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z prodané hodnoty a mání směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění

dařových hranic (Úř. vřst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 160), spořívá na zavedení nové skuteřnosti zakládající dařovou povinnost, tj. na pořízení zboží uvnitř Spoleřenství, což umožřuje přidřlit dařový příjem řlenskému státu, v nřmž dochází ke koneřné spotřebě dodaného zboží (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, Cř409/04, Sb. rozh. s. Iř7797, body 21, 22 a 36).

23 Mechanismus spořívající jednak v osvobození dodání zakládajícího odeslání nebo přepřavu uvnitř Spoleřenství od daně řlenským státem odeslání, doplnřným nárokem na odpořet nebo vrácení DPH splatné nebo odvedené na vřtupu v tomto řlenském státě, a dále ve zdanění pořízení uvnitř Spoleřenství řlenským státem ukončeni přepřavy, tak mřl zajistit jasné vymezení dařové svřchovanosti řlenských státř (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, Cř245/04, Sb. rozh. s. Iř3227, bod 40).

24 Co se týče zejména pravidel týkajících se zdanění pořízení nových dopravních prostředků, z jedenáctého bodu odřvodnřní smřrnice 2006/112, který přebírá obsah jedenáctého bodu odřvodnřní smřrnice 91/680, vyplývá, že tato pravidla sledují, mimo rozdřlení dařové pravomoci, zabránění narušením hospodářské soutřže mezi řlenskými státy, která by mohla vyplývat z použití řzných sazeb. Kdyby totiž nebylo přechodné úpravy, uvádění nových dopravních prostředků na trh by se omezilo na řlenské státy s nízkou sazbou DPH na úkor ostatních řlenských státř a jejich dařových příjmř. Jak uvedla generální advokátka v bodě 34 svého stanoviska, zákonodárce Unie podle řl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) smřrnice 2006/112 zdanil pořízení nových dopravních prostředků nejen osobami povinnými k dani nebo právnickými osobami nepovinnými k dani, ale rovněž jednotlivci zejména z dřvodu vysoké hodnoty a jednoduché přepřavitelnosti tohoto zboží.

25 Ustanovení, jichž se týkají otázky položené Soudnímu dvoru, je tak třeba vykládat ve svřtle tohoto kontextu a úřelu.

26 Co se týče zprvé otázky, zda musí k přepřavě dotčeného zboží k pořizovateli ve smyslu řl. 20 prvního pododstavce a řl. 138 odst. 1 smřrnice 2006/112 dojít v urřité lhřtě, je třeba bez dalšího konstatovat, že tato ustanovení stanovují podmínky, které musí být splněny k tomu, aby mohla být transakce kvalifikována jako dodání nebo pořízení uvnitř Spoleřenství.

27 K pořízení zboží uvnitř Spoleřenství tak došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Spoleřenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbořím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepřaveno do jiného řlenského státu, a že v dřsledku tohoto odeslání nebo této přepřavy uvedené zboží fyzicky opustilo území řlenského státu dodání (viz výře uvedený rozsudek Teleos a další, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, Cř184/05, Sb. rozh. s. Iř7897, bod 23).

28 Dodání zboží uvnitř Spoleřenství a jeho pořízení uvnitř Spoleřenství přitom ve skuteřnosti představují jedinou a tutěř hospodářskou operaci, takže ustanovení uvedená v bodě 26 tohoto rozsudku je třeba vykládat zpřsobem, který jim poskytne totořný význam a dosah (viz, co se týče řl. 28a odst. 3 prvního pododstavce, jehoř obsah odpovídá obsahu řl. 20 prvního pododstavce, a řl. 28c řásti A písm. a) prvního pododstavce šesté smřrnice, jehoř obsah odpovídá obsahu řl. 138 odst. 1 smřrnice 2006/112, výře uvedený rozsudek Teleos a další, body 23 a 34).

29 Dále je třeba uvést, že znění řl. 20 prvního pododstavce ani řl. 138 odst. 1 smřrnice 2006/112 nestanoví, že k tomu, aby byla tato ustanovení použitelná, musí být přepřava dotčeného zboží pořizovateli zahájena nebo ukončena v jakékoliv lhřtě.

30 Uložení přesných lhřtř pro tuto přepřavu by krom toho bylo v rozporu se systematickou

uvedených ustanovení, jakož i kontextem a ú?elem p?echodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnit? Spole?enství, tak jak byly p?ipomenuty v bodech 22 až 24 tohoto rozsudku.

31 Uplatn?ní lh?ty, ve které by musela být zahájena nebo ukon?ena p?eprava dot?eného zboží k po?izovateli, by totiž poskytlo po?izovatel?m možnost zvolit si ?lenský stát, ve kterém by bylo po?ízení nového dopravního prost?edku zdan?no, na základ? sazeb a podmínek, které by pro n? byly nejvýhodn?jší. Taková možnost by p?itom ohrožovala dosažení cíle p?echodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnit? Spole?enství, jelikož by p?ipravovala ?lenské státy, ve kterých by ve skute?nosti docházelo ke kone?né spot?eb?, o da?ové p?íjmy, které jim p?íslušejí. Stejn? tak by bylo ponechání volby na po?izovatelích v rozporu s cílem zamezení narušení hospodá?ské sout?že mezi ?lenskými státy v rámci obchodu s novými dopravními prost?edky.

32 V?c v p?vodním ?ízení dokládá nedodržení zásady zdan?ní v ?lenském stát? ur?ení, ke kterému by došlo v p?ípad?, že by se uplatnila konkrétní lh?ta, ve které by musela být zahájena nebo ukon?ena p?eprava dot?eného zboží k po?izovateli. Byl-li by totiž p?ijat výklad X, pokoušející se tvrdit existenci striktní lh?ty pro zahájení p?epravy doty?ného zboží, posta?ovalo by mu pozdržet p?epravu doty?ného zboží do ?lenského státu ur?ení a zakrýt tak povahu pln?ní jako pln?ní uvnit? Spole?enství nebo zm?nit rozd?lení da?ových pravomocí ve prosp?ch jiného ?lenského státu nežli státu ur?ení pln?ní uvnit? Spole?enství. V obou t?chto p?ípadech by Švédské království p?išlo o své da?ové p?íjmy.

33 V d?sledku toho nem?že kvalifikace pln?ní jako dodání nebo po?ízení uvnit? Spole?enství záviset na dodržení konkrétní lh?ty, ve které by musela být zahájena nebo ukon?ena p?eprava dodaného nebo po?ízeného zboží. Nicmén? k tomu, aby mohla být taková kvalifikace provedena a ur?eno místo po?ízení, je t?eba prokázat ?asovou a v?cnou vazbu mezi dodáním dot?eného zboží a jeho p?epravou, jakož i nep?etržitost p??b?hu operace.

34 A kone?n? nelze tento výklad zpochybnit argumentem X, podle kterého právní úprava platná ve Spojeném království stanoví konkrétní lh?tu, a sice dva m?síce, ve které musí být doty?né zboží p?epraveno mimo území státu, aby orgány tohoto ?lenského státu upustily od výb?ru DPH. Má za to, že v p?ípad?, že by p?eprava dot?eného zboží nebyla provedena v této lh?t?, byla by DPH splatná ve Spojeném království, a že pokud by Švédské království požadovalo rovn?ž zaplacení dan? na základ? po?ízení uvnit? Spole?enství, docházelo by k dvojímu zdan?ní.

35 Je sice pravda, že ?lenské státy stanovují podle ?lánku 131 sm?rnice 2006/112 podmínky, za kterých osvobodí dodání zboží uvnit? Spole?enství od dan? k zajišt?ní správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu, to však nem?ní nic na tom, že p?i výkonu svých pravomocí musí ?lenské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou sou?ástí právního řádu Unie, zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další, C?384/04, Sb. rozh. s. I?4191, body 29 a 30, jakož i ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, Sb. rozh. s. I?771, bod 18).

36 Zejména co se tý?e zásady proporcionality, Soudní dv?r rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí ?lenské státy využívat prost?edk?, které sice umož?ují ú?inn? dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejmén? narušují cíle a zásady stanovené dot?enými právními p?edpisy Unie (viz rozsudek 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 46, jakož i výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 52, a Netto Supermarkt, bod 19).

37 Mimoto, opat?ení, která ?lenské státy p?ijímají k tomuto ú?elu, nesm?jí být používána zp?sobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (viz rozsudky ze dne 19. zá?í 2000, Schmeink &

Cofreth a Strobel, C?454/98, Recueil, s. I?6973, bod 59; ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 92, jakož i ze dne 27. září 2007, Collée, C?146/05, Sb. rozh. s. I?7861, bod 26).

38 Z toho plyne, že podrobí-li ?lenský stát DPH pln?ní spl?ující objektivní podmínky dodání uvnit? Spole?enství z d?vodu nedodržení lh?ty na p?pravu stanovené ve své vnitrostátní právní úprav?, musí takto zaplacenou da? vrátit, aby nedošlo k dvojímu zdan?ní, které by mohlo vzniknout na základ? výkonu pravomocí ?lenským státem ur?ení. Podle ?látku 21 na?ízení Rady (ES) ?. 1777/2005 ze dne 17. ?íjna 2005, kterým se stanoví provád?cí opat?ení ke sm?rnici 77/388/EHS o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 288, s. 1), totiž ?lenský stát, ve kterém jsou odesláni ?i p?prava zboží ukon?eny a ve kterém došlo k po?ízení uvnit? Spole?enství, uplatní své právo na zdan?ní bez ohledu na režim, jemuž pln?ní z hlediska DPH podléhá v ?lenském stát?, ve kterém odesláni nebo p?prava za?aly.

39 Co se tý?e zadruhé po?ízení nových dopravních prost?edk? uvnit? Spole?enství osobami nepovinnými k DPH, je t?eba konstatovat, že tytéž úvahy se uplatní, pokud jde o lh?tu, ve které musí prob?hnout p?prava zboží ur?eného pro po?izovatele. Výklad potvrzující neexistenci konkrétní lh?ty pro p?pravu je za takových okolností o to nezbytn?jší, že jak bylo konstatováno v bodech 31 a 32 tohoto rozsudku, existence striktní lh?ty by umož?ovala po?izovatel?m obcházet nejen cíl poskytnutí da?ového p?íjmu ?lenskému státu, ve kterém dochází ke kone?né spot?eb? doty?ného zboží, ale rovn?ž cíl p?edcházení narušení hospodá?ské sout?že mezi ?lenskými státy, zvlášt? sledovaný právní úpravou Unie týkající se zdan?ní po?ízení nových dopravních prost?edk? uvnit? Spole?enství.

40 Nicmén?, aby bylo možné poskytnout p?edkládajícímu soudu odpov??, která by mu byla užite?ná p?i ?ešení sporu, který mu byl p?edložen, je t?eba up?esnit, za jakých podmínek by m?lo být po?ízení nového dopravního prost?edku uskute?né jednotlivcem, který zamýšlí doty?né zboží používat v ur?itém ?lenském stát?, kvalifikováno jako po?ízení uvnit? Spole?enství.

41 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout ustálenou judikaturu, podle které pojmy, které definují zdanitelná pln?ní v rámci společného systému DPH, mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na ú?el nebo výsledky t?chto pln?ní (viz v tomto smyslu 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, jakož i ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?6161, bod 41). Kvalifikace dodání nebo po?ízení uvnit? Spole?enství tak musí být rovn?ž provedena na základ? objektivních skute?ností, jako je existence fyzického pohybu doty?ného zboží mezi ?lenskými státy (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 40).

42 Nicmén?, co se tý?e nových dopravních prost?edk?, je t?eba konstatovat, že použití pravidla uvedeného v p?edchozím bod? na pln?ní uvnit? Spole?enství týkající se takového zboží není vzhledem ke zvláštní povaze t?chto pln?ní snadné.

43 V tomto ohledu je jednak složité odlišit p?pravu dopravních prost?edk? od jejich používání. Dále je kvalifikace této operace složitá z toho d?vodu, že DPH splatná na jejím základ? musí být zaplacena rovn?ž jednotlivcem nepovinným k dani, na kterého se nevztahují povinnosti týkající se da?ového p?íznání a ú?etnictví, takže následná kontrola se v??i jeho osob? nejeví být možnou. Krom toho, jakožto kone?ný spot?ebitel si nem?že jednotlivec nárokovat právo na odpo?et DPH ani v p?ípad? dalšího prodeje po?ízeného vozidla a má z tohoto d?vodu v?tší zájem na vyhnutí se zaplacení této dan? než hospodá?ské subjekty.

44 Za t?chto podmínek je k tomu, aby bylo možné kvalifikovat pln?ní jako po?ízení uvnit? Spole?enství, nezbytné provést celkové posouzení všech objektivních skutkových okolností, které jsou rozhodující pro ur?ení, zdali po?ízené zboží skute?n? opustilo území ?lenského státu dodání

a, je-li tomu tak, ve kterém členském státě dojde k jeho konečné spotřebě?

45 V tomto ohledu, jak uvedla generální advokátka v bodě 38 svého stanoviska, mezi poznatky, které by mohly mít jistou důležitost, patří vedle časového průběhu přepravy dotčeného zboží zejména místo registrace a jeho obvyklého použití, místo bydliště poskytovatele, jakož i existence či neexistence vztahů, které poskytovatel udržuje s členským státem dodání nebo jiným členským státem.

46 Ve zvláštním případě poskytnutí plachetnice, jaké je zamýšleno ve věci v převodním řízení, se může jevit rozhodujícím rovněž členský stát vlajky, jakož i místo, kde bude plachetnice běžně stát nebo kotvit, a místo jejího zimování.

47 Mimoto ve zvláštním případě poskytnutí nového dopravního prostředku musí být v co možná největší míře zohledněny zájmy poskytovatele v okamžiku poskytnutí, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (viz obdobně, co se týče nároku na odpověď, rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 24; ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 24, jakož i ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 47). Je to tím nezbytnější v případě, kdy poskytovatel získá právo nakládat s dotčeným zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení.

48 Nicméně na rozdíl od tvrzení X nelze v rámci poskytnutí uvnitř Společenství vyžadovat, aby byla přeprava dopravního prostředku uskutečněna ihned po dodání, aby nebyla přerušována a aby dotčené zboží nebylo jakkoliv používáno a již před zahájením přepravy nebo v jejím průběhu.

49 Jednak by totiž uložení takových přísných podmínek ponechávalo poskytovateli možnost zvolit si, ve kterém členském státě by došlo ke zdanění dotčeného nového dopravního prostředku, což by bylo v rozporu s účelem směrnice 2006/112. A dále, jak na jednání správně podotkla švédská vláda, neexistuje žádný důvod pro uplatnění rozdílného daňového zacházení podle toho, zda je loď přepravována do Švédska na příjezd, nebo plaví-li se tam sama.

50 Je třeba určit, v jakém členském státě bude probíhat konečné a trvalé používání dotčeného dopravního prostředku. V tomto ohledu představuje jeho používání během přepravy, jakkoliv k rekreačním účelům, pouze zcela zanedbatelné období ve srovnání s obecnou životností dopravního prostředku.

51 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první až třetí otázku odpovědět tak, že čl. 20 první pododstavec a čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že kvalifikace plnění jako dodání nebo poskytnutí uvnitř Společenství nemůže být závislá na dodržení jakékoliv lhůty, ve které by měla být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží z členského státu dodání do členského státu určení. Ve zvláštním případě poskytnutí nového dopravního prostředku ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) této směrnice musí být určení, zda se plnění uskutečnilo uvnitř Společenství, provedeno celkovým posouzením všech objektivních okolností, jakož i zájmu poskytovatele, jestliže je podpořeno objektivními poznatky umožňujícími určit členský stát, ve kterém je zamýšleno konečné používání dotčeného zboží.

Ke čtvrté otázce

52 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, jaký časový okamžik je v případě poskytnutí uvnitř Společenství rozhodující při posuzování, zda je dopravní prostředek nový ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112.

53 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že ze znění uvedeného ustanovení vyplývá, že takové posouzení je třeba provést v okamžiku dodání dotčeného zboží, a nikoliv v okamžiku ukončení jeho přepravy do členského státu určení. Co se totiž lodí týče, čl. 2 odst. 2 písm. b) bod ii) směrnice 2006/112 stanoví, že tyto dopravní prostředky se považují za nové, pokud se dodání uskuteční do tří měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud má loď najeto nejvýše 100 hodin.

54 Přitom podle čl. 68 druhého pododstavce této směrnice je pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečňováno tehdy, kdy je za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu. Podle čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

55 Z toho plyne, že novost dopravního prostředku, který je předmětem pořízení uvnitř Společenství, je určována v okamžiku, kdy právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník přechází z prodejce na pořizovatele.

56 Tento výklad není dotčen skutečností, že 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. Toto ustanovení totiž nemá význam pro určení novosti dopravního prostředku, jelikož jeho cíl spočívá v poskytnutí daňové pravomoci členskému státu určení na základě pořízení uvnitř Společenství.

57 Proto je třeba na čtvrtou otázku odpovědět, že při posuzování, zda je dopravní prostředek, který je předmětem pořízení uvnitř Společenství, nový ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, je rozhodující časový okamžik dodání dotčeného zboží prodejcem pořizovateli.

K nákladům řízení

58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 20 první pododstavec a čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že kvalifikace plnění jako dodání nebo pořízení uvnitř Společenství nemůže být závislá na dodržení jakékoliv lhůty, ve které by měla být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží z členského státu dodání do členského státu určení. Ve zvláštním případě pořízení nového dopravního prostředku ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) této směrnice musí být určení, zda se plnění uskutečnilo uvnitř Společenství, provedeno celkovým posouzením všech objektivních okolností, jakož i záměru pořizovatele, jestliže je podpořen objektivními poznatky umožňujícími určit členský stát, ve kterém je zamýšleno konečné používání dotčeného zboží.

2) Při posuzování, zda je dopravní prostředek, který je předmětem pořízení uvnitř Společenství, nový ve smyslu čl. 2 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, je rozhodující časový okamžik dodání dotčeného zboží prodejcem pořizovateli.

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.