

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. listopadu 2010 *

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,

* Jednací jazyk: švédština.

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 zmocněnkyněmi,
- za německou vládu M. Lummou a B. Kleinem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a P. Dejmek, jako zmocněnci,

po vypsání 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 odůvodnění směrnice 2006/112:

„[...] určit[á] [...] dodání nových dopravních prostředků uvnitř Společenství jednotlivcům nebo subjektům osvobozeným od uplatňování daně nebo nepovinným k dani by měla být po dobu tohoto přechodného období rovněž zdaňována v členském státě určením 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‘ rozumějí tyto dopravní prostředky určené k přepravě osob nebo zboží:

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

6 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 pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

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

9 Článek 68 této směrnice stanoví:

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

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

10 Článek 138 uvedené směrnice zní následovně:

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

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

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

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

- ¹¹ Podle kapitoly 1 § 1 zákona o dani z přidané hodnoty (mervärdesskattelagen, SFS 1994, č. 200, dále jen „zákon o DPH“) se DPH odvádí zejména ze zboží prodaného nebo služeb poskytnutých na švédském území v rámci podnikatelské činnosti a v případě pořízení movitého majetku uvnitř Společenství.
- ¹² Podle kapitoly 2a § 2 tohoto zákona se o pořízení uvnitř Společenství jedná tehdy, pokud je pořizováno zboží za úplaty a toto zboží je z jiného členského státu přepraveno k pořizovateli do Švédska samotným pořizovatelem nebo prodávajícím nebo třetí osobou na účet jednoho z nich.
- ¹³ Podle kapitoly 2a § 3 zákona o DPH je třeba zboží považovat za pořízené uvnitř Společenství, pokud je předmětem takového pořízení nový dopravní prostředek uvedený v kapitole 1 § 13a uvedeného zákona.
- ¹⁴ Podle kapitoly 1 § 13a téhož zákona se novými dopravními prostředky rozumí jmenovitě, s určitými výjimkami, které nemají dopad na projednávanou věc, lodě delší než 7,5 metru, pokud se prodej uskuteční do tří měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud byla před prodejem loď v provozu nejvýše 100 hodin.
- ¹⁵ Podle kapitoly 3 § 30a zákona o DPH je od uplatňování daně osvobozen prodej nových dopravních prostředků, které jsou přepraveny prodávajícím, kupujícím nebo na jejich účet ze Švédska do jiného členského státu, i v případě, kdy kupující není registrován jako osoba povinná k DPH.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 16 X, soukromá osoba s bydlištěm ve Švédsku, zamýšlí pořídit si ve Spojeném království novou plachetnici o délce přesahující 7,5 metru pro soukromé účely. Po dodání ji hodlá X využívat k rekreačním účelům v členském státu dodání po dobu tří až pěti měsíců a plavit se s ní tak více než 100 hodin. Alternativně by mohla být uvedená loď okamžitě po dodání přepravena k obdobnému použití ze Spojeného království do jiných členských států než Švédského království. V obou případech by tato loď byla po zamýšleném užívání přepravena po moři do místa svého konečného určení ve Švédsku.
- 17 Pro obeznámení se s daňovými 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 loděnicemi, 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 původu 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 přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 160), spočívá na zavedení nové skutečnosti zakládající daňovou povinnost, tj. na pořízení zboží uvnitř Společenství, což umožňuje přidělit daňový příjem členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 21, 22 a 36).
- 23 Mechanismus spočívající jednak v osvobození dodání zakládajícího odeslání nebo přepravu uvnitř Společenství od daně členskými státy odeslání, doplněném nárokem na odpočet nebo vrácení DPH splatné nebo odvedené na vstupu v tomto

členském státě, a dále ve zdanění pořízení uvnitř Společenství členským státem ukončení přepravy, tak měl zajistit jasné vymezení daňové svrchovanosti členských států (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 40).

- 24 Co se týče zejména pravidel týkajících se zdanění pořízení nových dopravních prostředků, z jedenáctého bodu odůvodnění směrnice 2006/112, který přebírá obsah jedenáctého bodu odůvodnění směrnice 91/680, vyplývá, že tato pravidla sledují, mimo rozdělení daňové pravomoci, zabránění narušením hospodářské soutěže mezi členskými státy, která by mohla vyplývat z použití různých sazeb. Kdyby totiž nebylo přechodné úpravy, uvádění nových dopravních prostředků na trh by se omezilo na členské státy s nízkou sazbou DPH na úkor ostatních členských států a jejich daňových příjmů. Jak uvedla generální advokátka v bodě 34 svého stanoviska, zákonodárce Unie podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu ii) směrnice 2006/112 zdanil pořízení nových dopravních prostředků nejen osobami povinnými k dani nebo právníckými osobami nepovinnými k dani, ale rovněž jednotlivci zejména z důvodu vysoké hodnoty a jednoduché přepravitelnosti tohoto zboží.
- 25 Ustanovení, jichž se týkají otázky položené Soudnímu dvoru, je tak třeba vykládat ve světle tohoto kontextu a účelu.
- 26 Co se týče zaprvé otázky, zda musí k přepravě dotčeného zboží k pořizovateli ve smyslu čl. 20 prvního pododstavce a čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 dojít v určité lhůtě, 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 Společenství.

- 27 K pořízení zboží uvnitř Společenství tak došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedené zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání (viz výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 23).
- 28 Dodání zboží uvnitř Společenství a jeho pořízení uvnitř Společenství přitom ve skutečnosti představují jedinou a tutéž hospodářskou operaci, takže ustanovení uvedená v bodě 26 tohoto rozsudku je třeba vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah (viz, co se týče čl. 28a odst. 3 prvního pododstavce, jehož obsah odpovídá obsahu čl. 20 prvního pododstavce, a čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, jehož obsah odpovídá obsahu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112, výše uvedený rozsudek Teleos a další, body 23 a 34).
- 29 Dále je třeba uvést, že znění čl. 20 prvního pododstavce ani čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 nestanoví, že k tomu, aby byla tato ustanovení použitelná, musí být přeprava dotčeného zboží pořizovateli zahájena nebo ukončena v jakémkoliv lhůtě.
- 30 Uložení přesných lhůt pro tuto přepravu by krom toho bylo v rozporu se systematickou uvedených ustanovení, jakož i kontextem a účelem přechodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnitř Společenství, tak jak byly připomenuty v bodech 22 až 24 tohoto rozsudku.
- 31 Uplatnění lhůty, ve které by musela být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží k pořizovateli, by totiž poskytlo pořizovatelům možnost zvolit si členský stát,

ve kterém by bylo pořízení nového dopravního prostředku zdaněno, na základě sazeb a podmínek, které by pro ně byly nejvýhodnější. Taková možnost by přitom ohrožovala dosažení cíle přechodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnitř Společenství, jelikož by připravovala členské státy, ve kterých by ve skutečnosti docházelo ke konečné spotřebě, o daňové příjmy, které jim přísluší. Stejně tak by bylo ponechání volby na pořizovateli v rozporu s cílem zamezení narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy v rámci obchodu s novými dopravními prostředky.

32 Věc v původním řízení dokládá nedodržení zásady zdanění v členském státě určení, ke kterému by došlo v případě, že by se uplatnila konkrétní lhůta, ve které by musela být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží k pořizovateli. Byl-li by totiž přijat výklad X, pokoušející se tvrdit existenci striktní lhůty pro zahájení přepravy dotčeného zboží, postačovalo by mu pozdržet přepravu dotčeného zboží do členského státu určení a zakrýt tak povahu plnění jako plnění uvnitř Společenství nebo změnit rozdělení daňových pravomocí ve prospěch jiného členského státu nežli státu určení plnění uvnitř Společenství. V obou těchto případech by Švédské království přišlo o své daňové příjmy.

33 V důsledku toho nemůže kvalifikace plnění jako dodání nebo pořízení uvnitř Společenství záviset na dodržení konkrétní lhůty, ve které by musela být zahájena nebo ukončena přeprava dodaného nebo pořízeného zboží. Nicméně k tomu, aby mohla být taková kvalifikace provedena a určeno místo pořízení, je třeba prokázat časovou a věcnou vazbu mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost průběhu operace.

34 A konečně nelze tento výklad zpochybnit argumentem X, podle kterého právní úprava platná ve Spojeném království stanoví konkrétní lhůtu, a sice dva měsíce, ve které musí být dotčené zboží přepraveno mimo území státu, aby orgány tohoto členského

státu upustily od výběru DPH. Má za to, že v případě, že by přeprava dotčeného zboží nebyla provedena v této lhůtě, byla by DPH splatná ve Spojeném království, a že pokud by Švédské království požadovalo rovněž zaplacení daně na základě pořízení uvnitř Společenství, docházelo by k dvojímu zdanění.

- 35 Je sice pravda, že členské státy stanovují podle článku 131 směrnice 2006/112 podmínky, za kterých osvobodí dodání zboží uvnitř Společenství od daně k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, to však nemění nic na tom, že při výkonu svých pravomocí musí členské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. května 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 týče zásady proporcionality, Soudní dvůr rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými právními předpisy 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, opatření, která členské státy přijímají k tomuto účelu, nesmějí být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (viz rozsudky ze dne 19. září 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 členský stát DPH plnění splňující objektivní podmínky dodání uvnitř Společenství z důvodu nedodržení lhůty na přepravu stanovené ve své vnitrostátní právní úpravě, musí takto zaplacenou daň vrátit, aby nedošlo k dvojímu zdanění, které by mohlo vzniknout na základě výkonu pravomocí členským státem určení. Podle článku 21 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 288, s. 1), totiž členský stát, ve kterém jsou odeslání či přeprava zboží ukončeny a ve kterém došlo k pořízení uvnitř Společenství, uplatní své právo na zdanění bez ohledu na režim, jemuž plnění z hlediska DPH podléhá v členském státě, ve kterém odeslání nebo přeprava začaly.

39 Co se týče zadruhé pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství osobami nepovinnými k DPH, je třeba konstatovat, že tytéž úvahy se uplatní, pokud jde o lhůtu, ve které musí proběhnout přeprava zboží určeného pro pořizovatele. Výklad potvrzující neexistenci konkrétní lhůty pro přepravu je za takových okolností o to nezbytnější, že jak bylo konstatováno v bodech 31 a 32 tohoto rozsudku, existence striktní lhůty by umožňovala pořizovatelům obcházet nejen cíl poskytnutí daňového příjmu členskému státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě dotyčného zboží, ale rovněž cíl předcházení narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy, zvláště sledovaný právní úpravou Unie týkající se zdanění pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství.

40 Nicméně, aby bylo možné poskytnout předkládajícímu soudu odpověď, která by mu byla užitečná při řešení sporu, který mu byl předložen, je třeba upřesnit, za jakých podmínek by mělo být pořízení nového dopravního prostředku uskutečněné jednotlivcem, který zamýšlí dotyčné zboží používat v určitém členském státě, kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství.

- 41 V tomto ohledu je třeba připomenout ustálenou judikaturu, podle které pojmy, které definují zdanitelná plnění v rámci společného systému DPH, mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění (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. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 41). Kvalifikace dodání nebo pořízení uvnitř Společenství tak musí být rovněž provedena na základě objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu dotyčného zboží mezi členskými státy (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 40).
- 42 Nicméně, co se týče nových dopravních prostředků, je třeba konstatovat, že použití pravidla uvedeného v předchozím bodě na plnění uvnitř Společenství týkající se takového zboží není vzhledem ke zvláštní povaze těchto plnění snadné.
- 43 V tomto ohledu je jednak složité odlišit přepravu dopravních prostředků od jejich používání. Dále je kvalifikace této operace složitá z toho důvodu, že DPH splatná na jejím základě musí být zaplacená rovněž jednotlivcem nepovinným k dani, na kterého se nevztahují povinnosti týkající se daňového přiznání a účetnictví, takže následná kontrola se vůči jeho osobě nejeví být možnou. Krom toho, jakožto konečný spotřebitel si nemůže jednotlivec nárokovat právo na odpočet DPH ani v případě dalšího prodeje pořízeného vozidla a má z tohoto důvodu větší zájem na vyhnutí se zaplacení této daně než hospodářské subjekty.
- 44 Za těchto podmínek je k tomu, aby bylo možné kvalifikovat plnění jako pořízení uvnitř Společenství, nezbytné provést celkové posouzení všech objektivních skutkových okolností, které jsou rozhodující pro určení, zdali pořízené zboží skutečně opusťlo území členského 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 pořizovatele, jakož i existence či neexistence vztahů, které pořizovatel udržuje s členským státem dodání nebo jiným členským státem.
- 46 Ve zvláštním případě pořízení plachetnice, jaké je zamýšleno ve věci v původním 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 pořízení nového dopravního prostředku musí být v co možná největší míře zohledněny záměry pořizovatele v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (viz obdobně, co se týče nároku na odpočet, 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 pořizovatel 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 pořízení uvnitř Společenství vyžadovat, aby byla přeprava dopravního prostředku uskutečněna ihned po dodání, aby nebyla přerušována a aby dotčené zboží nebylo jakkoliv používáno ať již před zahájením přepravy nebo v jejím průběhu.

49 Jednak by totiž uložení takových přísných podmínek ponechávalo pořizovateli 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 přívěsu, 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 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 dotyčného zboží.

Ke čtvrté otázce

- 52 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, jaký časový okamžik je v případě pořízení 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 uskutečněno 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 dotyčného zboží prodejcem pořizovateli.

K nákladům řízení

- 58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 daně z přidané 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 dotyčného 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 dotyčného zboží prodejcem pořizovateli.**

Podpisy.