

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. novembra 2010*

Vo veci C-84/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) zo 16. februára 2009 a doručený Súdnemu dvoru 26. februára 2009, ktorý súvisí s konaním:

X

proti

Skatteverket,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J.N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadjiev, U. Löhmus (spravodajca), A. Ó Caoimh a P. Lindh,

* Jazyk konania: švédčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. apríla 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X, v zastúpení: U. Käll, D. Kleist a M. Johansson, advokater,
- Skatteverket, v zastúpení: C. Olsson, advokat,
- švédská vláda, v zastúpení: A. Falk a S. Johannesson, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a B. Klein, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a P. Dejmek, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. mája 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2, článku 20 prvého odseku a článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi X a Skatteverket (švédsky daňový úrad) v súvislosti s daňovým stanoviskom Skatterättsnämnden (komisia daňového práva) týkajúcim sa uplatnenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo Švédsku na nadobudnutie novej plachetnice v inom členskom štáte.

Právny rámec

Smernica 2006/112

- 3 Smernica 2006/112 zrušila a od 1. januára 2007 nahradila existujúcu právnu úpravu Únie v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

4 V zmysle odôvodnenia č. 11 smernice 2006/112:

„...určité predaje... v rámci Spoločenstva a dodanie nových dopravných prostriedkov pre jednotlivcov, subjekty oslobodené od dane alebo nezdaniteľné subjekty by sa mali taktiež zdaňovať počas prechodného obdobia v členskom štáte určenia v súlade so sadzbami a podmienkami stanovenými týmto členským štátom, pokiaľ by tieto transakcie mohli pri absencii osobitných ustanovení spôsobiť vážne narušenie hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi.“

5 Článok 2 tejto smernice stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

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

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

...

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

...

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

...

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

...

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

...

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

...

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

6 Podľa článku 14 ods. 1 uvedenej smernice sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

7 V zmysle článku 20 prvého odseku tejto smernice:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnutelným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

8 Podľa článku 40 smernice 2006/112 sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.

9 Článok 68 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva uskutočnením nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené, keď sa za uskutočnené považuje dodanie podobného tovaru na území príslušného členského štátu.“

10 Článok 138 uvedenej smernice znie takto:

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

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

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

...“

Vnútroštátna právna úprava

- 11 Podľa kapitoly 1 § 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (mervärdesskattelag, SFS 1994, č. 200, ďalej len „zákon o DPH“) povinnosť zaplatiť DPH vzniká najmä z predaja tovarov a služieb na švédskom území v rámci hospodárskej činnosti a z nadobudnutia hnutelných tovarov v rámci Spoločenstva.

- 12 Podľa kapitoly 2a § 2 tohto zákona nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva znamená nadobudnutie tovaru za úhradu, pokiaľ bol tento tovar dopravený nadobúdateľovi do Švédska z iného členského štátu nadobúdateľom, predávajúcim alebo treťou osobou na ich účet.

- 13 Podľa kapitoly 2a § 3 zákona o DPH sa tovar považuje za nadobudnutý v rámci Spoločenstva, pokiaľ sa toto nadobudnutie týka nového dopravného prostriedku podľa kapitoly 1 § 13a uvedeného zákona.

- 14 Podľa kapitoly 1 § 13a tohto zákona sa s určitými výnimkami, ktoré v tejto veci nie sú relevantné, považujú za nové dopravné prostriedky najmä plavidlá dlhšie ako 7,5 metra, pokiaľ sa ich predaj uskutoční v priebehu troch mesiacov od ich prvého uvedenia do prevádzky alebo ak plavidlo nebolo pred predajom prevádzkované na vode viac ako 100 hodín.

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

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 16 X, fyzická osoba s bydliskom vo Švédsku, zamýšľa nadobudnúť v Spojenom kráľovstve pre svoje osobné použitie novú plachetnicu dlhšiu než 7,5 metra. Po dodaní ju X zamýšľa použiť na rekreačné účely v členskom štáte dodania počas obdobia troch až piatich mesiacov a týmto spôsobom naplávať s loďou viac než 100 hodín. Alternatívne by uvedená loď mohla byť priamo po dodaní vyvezená mimo územia Spojeného kráľovstva a použitá rovnakým spôsobom v iných členských štátoch než Švédsko kráľovstvo. V oboch prípadoch by táto loď bola po predpokladanom použití dopravená po mori až do svojho konečného miesta určenia vo Švédsku.
- 17 S cieľom zistiť daňové dôsledky zamýšľanej transakcie X požiadal Skatterättsnämnden o daňové stanovisko k otázke, či by v prvom alebo druhom prípade bolo takéto nadobudnutie zdanené vo Švédsku.
- 18 Skatterättsnämnden rozhodla, že v oboch prípadoch by bolo potrebné domnievať sa, že X nadobudol nový dopravný prostriedok v rámci Spoločenstva, z ktorého by mal zaplatiť DPH vo Švédsku. Domnievala sa, že plachetnica dodaná lodenicou sa musí považovať za nový dopravný prostriedok, keďže v okamihu, keď X získa právomoc nakladať s touto plachetnicou ako vlastník, táto plachetnica ešte nebola používaná tri mesiace od jej prvého uvedenia do prevádzky alebo nebola prevádzkovaná na vode viac než 100 hodín. Skutočnosť, že by tieto podmienky už neboli splnené, keď by loď prišla do Švédska, nemá vplyv na toto posúdenie. Skatterättsnämnden sa navyše domnievala, že preprava začína v okamihu nadobudnutia alebo odovzdania dotknutej lode predávajúcim a že miesto nadobudnutia v rámci Spoločenstva sa nachádza v členskom štáte, v ktorom sa táto loď nachádza v okamihu ukončenia prepravy, v tejto veci teda vo Švédsku.

19 X, ktorý sa domnieval, že zamýšľané nadobudnutie tovaru by sa malo zdať ako dodávka uskutočnená na území Spojeného kráľovstva, podal žalobu proti tomuto stanovisku na Regeringsrätten. Skatteverket zas navrhuje, aby vnútroštátny súd potvrdil uvedené stanovisko.

20 Za týchto okolností Regeringsrätten rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

3. Má na odpoveď na prvú a druhú otázku vplyv skutočnosť, že nadobudnutým tovarom je nový dopravný prostriedok a že nadobúdateľom je jednotlivec, ktorý má v konečnom dôsledku v úmysle používať dopravný prostriedok v určitom konkrétnom členskom štáte?

4. Ktorý časový okamih je v súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločenstva smerodajný na posúdenie, či ide o nový dopravný prostriedok v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice [2006/112]?”

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej prejudiciálnej otázke

- 21 Svojou prvou a treťou prejudiciálnou otázkou, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 20 prvý odsek a článok 138 ods. 1 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že kvalifikácia transakcie ako dodania alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva závisí od dodržania určitej lehoty, v ktorej musí preprava dotknutého tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia začať alebo skončiť. Tento súd by chcel najmä vedieť, či je v tomto ohľade relevantná skutočnosť, že ide o nový dopravný prostriedok, ktorý nadobúdateľ zamýšľa používať v určitom členskom štáte.
- 22 Na úvod je potrebné pripomenúť, že prechodný režim DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva, zavedený smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), sa zakladá na zavedení novej zdaniteľnej udalosti, konkrétne nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré umožňuje presunúť daňový príjem do členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, body 21, 22 a 36).
- 23 Takýmto spôsobom mechanizmus spočívajúci na jednej strane v oslobodení dodania tovaru, ktoré vedie k odoslaniu alebo preprave v rámci Spoločenstva, členským štátom začatia odoslania alebo prepravy a je doplnené právom na odpočet alebo vrátenie

DPH zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte, a na druhej strane v zdanení nadobudnutia v rámci Spoločenstva členským štátom ukončenia odoslania alebo prepravy, slúži na zaručenie jasného rozdelenia daňových právomocí členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 40).

- 24 Pokiaľ ide najmä o pravidlá týkajúce sa zdanenia nových dopravných prostriedkov, z odôvodnenia č. 11 smernice 2006/112, ktoré preberá obsah jedenásteho odôvodnenia smernice 91/680, vyplýva, že slúžia okrem rozdelenia daňových právomocí aj cieľu zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi, ktoré by mohlo vyplývať z uplatnenia rôznych sadzieb. Pri absencii prechodného režimu by sa predaj nových dopravných prostriedkov sústreďoval do členských štátov s nízkou sadzbou DPH na úkor iných členských štátov a ich daňových príjmov. Ako to uviedla generálna advokátka v bode 34 svojich návrhov, normotvorca Únie zdanil na základe článku 2 ods. 1 písm. b) bodu ii) smernice 2006/112 nadobudnutie nových dopravných prostriedkov zdaniteľnými osobami alebo právnickými osobami nepodliehajúcimi dani, ale aj jednotlivcami, a to najmä z dôvodu značnej hodnoty a možnosti jednoduchšej prepravy týchto tovarov.
- 25 Práve v duchu tohto kontextu a týchto cieľov je potrebné vykladať ustanovenia dotknuté otázkami položenými Súdnemu dvoru.
- 26 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku, či k preprave dotknutého tovaru do miesta určenia nadobúdateľa v zmysle článku 20 prvého odseku a článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 musí dôjsť v určitej lehote, je potrebné hneď na úvod konštatovať, že tieto ustanovenia stanovujú podmienky, ktoré sa musia dodržať, aby sa určitá transakcia mohla kvalifikovať za dodanie alebo nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

- 27 Preto k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodania v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania (pozri rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 42, ako aj z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 23).
- 28 Keďže dodanie tovaru a jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva predstavujú v skutočnosti jednu a tú istú hospodársku transakciu, je potrebné ustanovenia uvedené v bode 26 tohto rozsudku vykladať v tom zmysle, že majú rovnaký význam a dosah [pozri, pokiaľ ide o článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice, ktorých obsah zodpovedá obsahu článku 20 prvému odseku a článku 138 ods. 1 smernice 2006/112, rozsudok Teleos a i., už citovaný, body 23 a 34].
- 29 Ďalej je potrebné uviesť, že ani článok 20 prvý odsek, ani článok 138 ods. 1 smernice 2006/112 nestanovujú, že preprava dotknutého tovaru nadobúdateľovi musí začať alebo skončiť v určitej lehote, aby sa tieto ustanovenia uplatnili.
- 30 Stanovenie presnej lehoty na takúto prepravu by bolo navyše v rozpore so štruktúrou uvedených ustanovení, ako aj s kontextom a cieľmi prechodného režimu DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva, ako je to pripomenuté v bodoch 22 až 24 tohto rozsudku.
- 31 Uplatnenie lehoty, v ktorej by preprava dotknutého tovaru nadobúdateľovi mala začať alebo skončiť, by mu totiž dalo možnosť vybrať si členský štát, v ktorom by

nadobudnutie nového dopravného prostriedku bolo zdanené podľa sadzieb a podmienok, ktoré sú preňho najvýhodnejšie. Takáto možnosť by však ohrozila dosiahnutie cieľa prechodného režimu DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva, pretože by pripravila členské štáty, v ktorých v skutočnosti dôjde ku konečnej spotrebe, o daňové príjmy, ktoré im prináležia. Ponechanie takejto možnosti nadobúdateľom by bolo tiež v rozpore s cieľom zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi v rámci predaja nových dopravných prostriedkov.

32 Vec sama je obrazom nerešpektovania zásady zdanenia v členskom štáte určenia, ku ktorému by došlo v prípade, že by sa uplatnila presná lehota, v ktorej by sa mala uskutočniť preprava dotknutého tovaru nadobúdateľovi. Ak sa totiž prijal výklad X, ktorý sa snaží preukázať existenciu konkrétnej lehoty na začatie prepravy dotknutého tovaru, stačilo by mu oneskoriť prepravu dotknutého tovaru do členského štátu určenia, aby zakryl, že ide o transakciu v rámci Spoločenstva, alebo zmenil rozdelenie daňových právomocí v prospech iného členského štátu, než je štát určenia transakcie v rámci Spoločenstva. V jednom aj v druhom prípade by Švédske kráľovstvo prišlo o svoje daňové príjmy.

33 V dôsledku toho kvalifikácia transakcie ako dodania alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva nemôže závisieť od rešpektovania lehoty, počas ktorej by sa mala preprava dodávaného alebo nadobúdaného tovaru začať alebo skončiť. Aby však mohlo dôjsť k takejto kvalifikácii a k určeniu miesta nadobudnutia, je potrebné preukázať časový a vecný vzťah medzi dodaním dotknutého tovaru a jeho prepravou, ako aj nepretržitosť priebehu tejto transakcie.

34 Nakoniec tento výklad nemôže spochybniť ani tvrdenie X, podľa ktorého právna úprava platná v Spojenom kráľovstve stanovuje presnú lehodu, konkrétne dva mesiace, počas ktorej sa dotknutý tovar musí vyvieť mimo vnútroštátneho územia, aby

orgány tohto členského štátu nevybrali DPH. Domnieva sa, že v prípade, že sa preprava dotknutého tovaru neuskutoční v tejto lehote, DPH bude splatná v Spojenom kráľovstve a že ak by Švédske kráľovstvo vybralo daň z dôvodu nadobudnutia v rámci Spoločenstva, došlo by k dvojitému zdaneniu.

- 35 Hoci je pravda, že členské štáty stanovujú v súlade s článkom 131 smernice 2006/112 podmienky, za ktorých oslobodzujú od dane dodanie v rámci Spoločenstva s cieľom zaručiť správne a jednoduché uplatnenie uvedených oslobodení a zabrániť akémukoľvek prípadnému podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu, platí tiež, že pri výkone svojich právomocí musia členské štáty rešpektovať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria aj zásady právnej istoty a proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. mája 2006, *Federation of Technological Industries a i.*, C-384/04, Zb. s. I-4191, body 29 a 30, ako aj z 21. februára 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Zb. s. I-771, bod 18).
- 36 Osobitne, čo sa týka zásady proporcionality, Súdny dvor rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie (pozri rozsudok z 18. decembra 1997, *Molenheide a i.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 46, ako aj rozsudky *Teleos a i.*, už citovaný, bod 52, a *Netto Supermarkt*, už citovaný, bod 19).
- 37 Navyše opatrenia, ktoré členské štáty prijímajú na tieto účely, nemôžu byť použité takým spôsobom, že by narušili neutralitu DPH (pozri rozsudky z 19. septembra 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 59; z 21. februára 2006, *Halifax a i.*, C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 92, ako aj z 27. septembra 2007, *Collée*, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 26).

- 38 Z toho vyplýva, že ak členský štát z dôvodu nedodržania lehoty na prepravu stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou vyrubí DPH a transakcia pritom spĺňa objektívne podmienky dodania v rámci Spoločenstva, musí priznať vrátenie takto zaplatenej dane, aby zamedzil dvojitému zdaneniu, ktoré by mohlo vyplývať z výkonu právomocí členským štátom určenia. Podľa nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 288, s. 1), členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí a v ktorom dôjde k dodaniu v rámci Spoločenstva, vykoná svoju právomoc zdaňovať bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na transakciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začali.
- 39 Pokiaľ ide v druhom rade o nadobudnutie nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva osobami nepodliehajúcimi DPH, treba konštatovať, že rovnaké podmienky sa uplatňujú, pokiaľ ide o lehotu, v ktorej sa musí uskutočniť preprava tovaru nadobúdateľovi. Výklad potvrdzujúci neexistenciu konkrétnej lehoty na prepravu sa za týchto okolností ponúka o to viac, ako sa konštatovalo v bodoch 31 a 32 tohto rozsudku, keďže existencia striktnej lehoty by umožnila nadobúdateľom obchádzať nielen cieľ pridelenia daňového príjmu členskému štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dotknutého tovaru, ale aj cieľ zamedziť narušeniu hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi, ktorý je samostatným cieľom sledovaným právnou úpravou týkajúcou sa zdanenia nadobudnutí nových dopravných prostriedkov v rámci Spoločenstva.
- 40 Navyše v snahe dať vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď na účely rozhodnutia sporu, ktorý mu bol predložený, je potrebné spresniť, za akých podmienok musí byť nadobudnutie nového dopravného prostriedku uskutočnené jednotlivcom, ktorý má v úmysle dotknutý tovar používať v určitom členskom štáte, kvalifikované ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

- 41 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť judikatúru, podľa ktorej pojmy, ktoré vymedzujú zdaniteľné transakcie v rámci spoločného systému DPH, majú objektívnu povahu a uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. januára 2006, *Optigen a i.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 44, ako aj zo 6. júla 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41). Preto sa kvalifikácia dodania alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva musí tiež uskutočniť na základe objektívnych skutočností, akou je existencia fyzického premiestnenia dotknutých tovarov medzi členskými štátmi (rozsudok *Teleos a i.*, už citovaný, bod 40).
- 42 Pokiaľ však ide o prepravu nových dopravných prostriedkov, je potrebné konštatovať, že uplatnenie pravidla uvedeného v predchádzajúcom bode na transakcie v rámci Spoločenstva týkajúce sa takýchto tovarov nie je vzhľadom na osobitnú povahu týchto transakcií jednoduché.
- 43 V tomto ohľade je na jednej strane ťažké rozlíšiť prepravu dopravných prostriedkov od ich použitia. Na druhej strane je kvalifikácia transakcie zložitá z dôvodu, že DPH z nej musí zaplatiť aj jednotlivec nepodliehajúci dani, na ktorého sa neuplatňujú povinnosti týkajúce sa daňového priznania a účtovníctva, ani neskoršia kontrola, ktorá sa voči nemu nejaví ako možná. Navyše ako konečný spotrebiteľ sa jednotlivec nemôže dovoliavať práva na odpočet DPH ani v prípade ďalšieho predaja nadobudnutého vozidla a na základe tejto skutočnosti má väčší záujem vyhnúť sa dani než hospodársky subjekt.
- 44 Za týchto podmienok je na to, aby sa určitá transakcia mohla kvalifikovať za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, nevyhnutné uskutočniť celkové posúdenie všetkých objektívnych skutkových okolností, ktoré sú relevantné pre stanovenie, či nadobudnutý tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, a ak áno, v ktorom členskom štáte dôjde k jeho konečnej spotrebe.

- 45 V tomto ohľade, ako to generálny advokát uviedol v bode 38 svojich návrhov, patria medzi skutočnosti, ktoré by mohli byť určite dôležité, nielen uskutočnenie prepravy dotknutého tovaru v čase, ale najmä tiež miesto jeho registrácie a bežného používania, miesto bydliska nadobúdateľa, ako aj existencia či neexistencia väzieb, ktoré má nadobúdateľ s členským štátom dodania alebo s iným členským štátom.
- 46 V osobitnom prípade nadobudnutia plachetnice, tak ako je to zamýšľané vo veci samej, sa môže javiť relevantným členský štát, pod ktorého vlajkou bude plávať, ako aj miesto, v ktorom bude plachetnica bežne stáť alebo kotviť, a miesto jej prezimovania.
- 47 Navyše v osobitnom prípade nadobudnutia nového dopravného prostriedku sa musia zohľadniť podľa možností aj úmysly nadobúdateľa v okamihu nadobudnutia, pokiaľ sú podopreté objektívnymi dôkazmi (pozri analogicky, pokiaľ ide o právo na odpočet, rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 24; z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 24, ako aj z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 47). Je to o to potrebnéjšie v prípade, keď nadobúdateľ získa právomoc disponovať dotknutou vecou ako vlastník v členskom štáte dodania a postará sa o jej prepravu do členského štátu určenia.
- 48 Na rozdiel od tvrdenia X však nemožno pri nadobudnutí v rámci Spoločenstva požadovať, aby sa preprava dopravného prostriedku uskutočnila okamžite po jeho dodaní, aby bola nepretržitá a aby sa dotknutý tovar nijako nepoužil či už pred prepravou alebo po nej.

- 49 Na jednej strane by totiž uloženie takýchto prísnych podmienok dalo nadobúdateľovi možnosť vybrať si, v ktorom členskom štáte dôjde k zdaneniu dotknutého nového dopravného prostriedku, čo by bolo v rozpore s cieľom smernice 2006/112. Na druhej strane, ako správne poukázala švédská vláda na pojednávaní, neexistuje nijaký dôvod na uplatnenie rôzneho daňového zaobchádzania v závislosti od toho, či je loď prepravená do Švédska trajlerom alebo plavbou.
- 50 Dôležité je totiž určiť, v akom členskom štáte dôjde ku konečnému a trvalému používaniu dotknutého dopravného prostriedku. V tomto ohľade predstavuje jeho použitie počas prepravy, hoci aj na rekreačné účely, len zanedbateľné obdobie voči všeobecnej životnosti dopravného prostriedku.
- 51 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na prvú a tretiu otázku tak, že článok 20 prvý odsek a článok 138 ods. 1 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že kvalifikácia transakcie ako dodania alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva nemôže závisieť od dodržania akejkoľvek lehoty, v ktorej sa má začať alebo skončiť preprava dotknutého tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia. V osobitnom prípade nadobudnutia nového dopravného prostriedku v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) bodu ii) tejto smernice sa stanovenie toho, či ide o transakciu v rámci Spoločenstva, musí uskutočniť celkový posúdením všetkých objektívnych okolností, ako aj úmyslu nadobúdateľa, pokiaľ je podopretý objektívnymi skutočnosťami umožňujúcimi identifikovať členský štát, v ktorom sa predpokladá konečné použitie dotknutého tovaru.

O štvrtej otázke

- 52 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, ktorý časový okamih je v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva smerodajný na posúdenie, či ide o nový dopravný prostriedok v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112.
- 53 V tomto ohľade je potrebné konštatovať, že zo znenia uvedeného ustanovenia vyplýva, že takéto posúdenie sa musí uskutočniť v okamihu dodania dotknutého tovaru a nie v okamihu jeho príchodu do členského štátu určenia. Pokiaľ totiž ide o lode, článok 2 ods. 2 písm. b) bod ii) smernice 2006/112 stanovuje, že tieto dopravné prostriedky sa považujú za nové, ak v čase dodania plavidla neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky alebo ak plavidlo nebolo prevádzkované na vode viac ako 100 hodín.
- 54 Podľa článku 68 druhého odseku tejto smernice sa nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uskutoční v okamihu, keď sa za uskutočnené považuje dodanie podobného tovaru na území príslušného členského štátu. Podľa článku 14 ods. 1 uvedenej smernice sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.
- 55 Z toho vyplýva, že to, či je predmetom nadobudnutia v rámci Spoločenstva nový dopravný prostriedok, sa stanoví v okamihu, keď je právo nakladať s týmto tovarom ako majiteľ prevedené z predávajúceho na kupujúceho.
- 56 Tento výklad neovplyvňuje skutočnosť, že podľa článku 40 smernice 2006/112 sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi. Toto

ustanovenie je totiž irelevantné vo vzťahu k určeniu, či ide o nový dopravný prostriedok, keďže jeho hlavný cieľ spočíva v pridelení daňovej právomoci na základe nadobudnutia v rámci Spoločenstva členskému štátu určenia.

- 57 Preto je potrebné odpovedať na štvrtú otázku tak, že na účely posúdenia, či je predmetom nadobudnutia v rámci Spoločenstva nový dopravný prostriedok v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, je smerodajný okamih odovzdania dotknutého tovaru predávajúcim nadobúdateľovi.

O trovách

- 58 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 20 prvý odsek a článok 138 ods. 1 smernice 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že kvalifikácia transakcie ako dodania alebo nadobudnutia v rámci Spoločenstva nemôže závisieť od dodržania akejkoľvek lehoty, v ktorej sa má začať alebo skončiť preprava dotknutého tovaru z členského štátu dodania do členského štátu určenia. V osobitnom prípade nadobudnutia nového

dopravného prostriedku v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) bodu ii) tejto smernice sa stanovenie toho, či ide o transakciu v rámci Spoločenstva, musí uskutočniť celkovým posúdením všetkých objektívnych okolností, ako aj úmyslu nadobúdateľa, pokiaľ je podopretý objektívnymi skutočnosťami umožňujúcimi identifikovať členský štát, v ktorom sa predpokladá konečné použitie dotknutého tovaru.

2. Na účely posúdenia, či je predmetom nadobudnutia v rámci Spoločenstva nový dopravný prostriedok v zmysle článku 2 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, je smerodajný okamih odovzdania dotknutého tovaru predávajúcim nadobúdateľovi.

Podpisy