

V?c C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

v.

Finanzlandesdirektion für Kärnten

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„?ízení o p?edb?žné otázce – Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 8 odst. 1 písm. a) a b), ?l. 28a odst. 1 písm. a) první pododstavec, ?l. 28b ?ást A odst. 1 a ?l. 28c ?ást A písm. a) první v?ta – Odeslání nebo p?eprava zboží uvnit? Spole?enství – Dodání – Po?ízení zboží uvnit? Spole?enství – ?et?zová pln?ní – Místo pln?ní“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 10. listopadu 2005

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 6. dubna 2006

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – 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 77/388, ?l. 28c ?ást A písm. a) první pododstavec)

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Dodání zboží*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 8 odst. 1 písm. a) a b)]

1. V p?ípad?, že dv? po sob? následující dodání téhož zboží, uskute?ná za protipln?ní mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu p?epravu tohoto zboží uvnit? Spole?enství, toto odeslání nebo p?eprava m?že být p?í?tena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od dan? podle ?l. 28c ?ásti A písm. a) prvního pododstavce šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES.

Uvedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprost?edkující po?izovatel nebo druhý po?izovatel – která má právo nakládat se zbožím b?hem zmín?né zásilky nebo p?epravy.

Zaprvé, i když dv? po sob? následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za ?asov? po sob? následující. Zprost?edkující po?izovatel m?že totiž p?evést na druhého po?izovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho p?edtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání m?že dojít až poté, co bylo uskute?no první dodání. Jelikož se má za to, že místo po?ízení zboží zprost?edkujícím po?izovatelem se nachází v ?lenském stát?, v n?mž se odeslání nebo p?eprava tohoto zboží kon?í, bylo by v rozporu s jakoukoliv logikou, aby se m?lo za to, že tato osoba povinná k dani uskute??uje následující dodání téhož zboží z ?lenského státu, v n?mž se zmín?né odeslání nebo p?eprava za?aly uskute??ovat.

Zadruhé, takový výklad relevantních ustanovení šesté směrnice umožňuje snadno dosáhnout cíle sledovaného přechodnými úpravami stanovenými v článku XVIa této směrnice, tj. převodu daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží.

(viz body 38–40, 45, výrok 1)

2. V případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečňná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, pouze místo dodání, kterému je přičteno toto odeslání nebo tato přeprava, je určeno podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7; považuje se za něj místo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat. Místo jiného dodání je určeno v souladu s čl. 8 odst. 1 písm. b) téže směrnice; považuje se za něj místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat nebo v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání.

(viz bod 51, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. dubna 2006 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – Článek 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) první pododstavec, čl. 28b část A odst. 1 a čl. 28c část A písm. a) první věta – Odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství – Dodání – Pořízení zboží uvnitř Společenství – Retenzivní plnění – Místo plnění“

Ve věci C-245/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 26. května 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 10. června 2004, v řízení

EMAG Handel Eder OHG

proti

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. října 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za EMAG Handel Eder OHG W. Dellacherem, Rechtsanwalt, ve spolupráci s A. Breschanem, Wirtschaftsprüfer,
- za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato, a G. Fiengem, avvocati dello Stato,
- za vládu Spojeného království Velké Británie a Severního Irska C. Jackson a S. Nwaokolo, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s M. Angiolinim, barrister,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. listopadu 2005,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“), a zvláště čl. 8 odst. 1 této směrnice týkajícího se místa dodání zboží.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi EMAG Handel Eder OHG (dále jen „EMAG“), společností usazenou v Rakousku, a Finanzlandesdirektion für Kärnten (finanční úředitelství spolkové země Korutany) ohledně odpověti daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu, společností EMAG.

Právní rámec

Šestá směrnice

3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví, že „předmětem daní z přidané hodnoty je [...] dodání zboží [...] ze protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice „[v]ýrazem „dodání zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

5 Článek 8 šesté směrnice, který je uveden v hlavě VIII této směrnice, nazvané „Místo zdanitelného plnění“, stanoví, ve svém čl. 1 písm. a) a b):

„Za místo dodání zboží se považuje:

a) je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno, anebo třetí osobou: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno [...]

b) není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“

6 Šestá směrnice obsahuje hlavu XVIa, nazvanou „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, která byla vložena směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mateřní směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 160), a která zahrnuje články 28a až 28n.

7 Článek 28a šesté směrnice stanoví:

„1. Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž:

a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24 [...].

[...]

[...]

3. „Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

[...]

7. Členské státy přijmou opatření, aby zajistily, že plnění, která by spadala pod pojem „dodání zboží“ podle [...] článku 5, kdyby byla provedena v tuzemsku osobu povinnou k dani, která by jednala jako taková, se považují za „pořízení zboží uvnitř Společenství“.

8 Článek 28b část A odst. 1 šesté směrnice upřesňuje:

„Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořízovateli.“

9 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmíněk, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v § 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě poskytovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v § 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečně pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“

10 § 17 odst. 2 písm. a) a § 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice ve znění vyplývajícím z § 28f bodu 1 téže směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží [...] použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani;

[...]

d) daň z přidané hodnoty splatnou podle § 28a odst. 1 bodu a).

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží [...] použito za účelem:

[...]

b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle § 28c částí A a C“.

Vnitrostátní právní úprava

11 § 3 odst. 1, 7 a 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (dále jen „UStG 1994“), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu stanoví:

„1. Dodání jsou plnění, kterými podnikatel umožní kupujícímu nebo třetí osobě jím zmocněné skutečně se zbožím nakládat. Právo nakládat se zbožím může být převedeno podnikatelem nebo jím zmocněnou třetí osobou.

[...]

7. Dodání je uskutečeno na místě, kde se nachází zboží v době, kdy dojde k převodu práva s ním nakládat.

8. Pokud je předmět dodání odeslán nebo přepraven ke kupujícímu nebo jím zmocněné třetí osobě, považuje se dodání za uskutečně od začátku uskutečnění přepravy nebo při předání předmětu dopravnímu komisionáři, dopravci nebo pronajímateli lodi. Jedná se o odeslání, pokud podnikatel nechá přepravit dopravcem nebo pronajímatelem lodi předmět k třetí osobě nebo pokud zajistí takovou přepravu prostřednictvím dopravního komisionáře.“

12 Odstavec 8 tohoto § 3 byl změněn Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999) za účelem, podle vysvětlení podaných rakouským zákonodárcem, připravit jej § 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice a v současné době zní následovně:

„Pokud je předmět dodání přepraven nebo odeslán dodavatelem nebo kupujícím, považuje se dodání za uskutečně od začátku uskutečnění přepravy nebo odeslání kupujícímu nebo jím zmocněné třetí osobě. Jedná se o odeslání, pokud je zboží přepraveno dopravcem nebo pronajímatelem lodi nebo pokud je taková přeprava zajištěna prostřednictvím dopravního

komisionáře. Zaátek uskuteování odeslání představuje předání zboží dopravnímu komisionáři, dopravci nebo pronajímateli lodi.“

13 Lánek 12 odst. 1 bod 1 UStG 1994, použitelný na oblast odpotu DPH odvedené na vstupu, stanoví:

„Podnikatel může odpotit následující ástky daní odvedené na vstupu:

1) da, kterou uvedli jiní podnikatelé oddlen na faktuře (lánek 11), jež mu byla zaslána za dodání nebo za jiná plnění uskutečn v Rakousku pro jeho podnik [...]“.

Spor v povodním ízení a pedbžná otázka

14 V roce 1996 a 1997 si EMAG pořídila neželezné kovy od K GmbH (dále jen „K“), usazené rovnž v Rakousku.

15 Samotná K pořídila dotené zboží od dodavatelů usazených v Itálii nebo Nizozemsku (dále jen „dodavatelé“). Je nesporné, že EMAG neznala dodavatele K. Po uzavření každé transakce dala K svým dodavatelům pokyn, aby toto zboží předali dopravnímu komisionáři, který byl pověnen dopravit toto zboží přímo kamionem do prostor EMAG v Rakousku nebo do prostor jejích zákazníků, rovnž v Rakousku, podle informací, které poskytla EMAG K.

16 K fakturovala EMAG mezi nimi dohodnutou kupní cenu zboží, zvýšenou o 20 % za rakouskou DPH. EMAG poté požádala o odpot této daní jakožto DPH odvedené na vstupu.

17 Příslušný Finanzamt, poté Finanzlandesdirektion für Kärnten odmítly provést tento odpot z dvodu, že K neoprávně fakturovala EMAG DPH. EMAG tedy podala žalobu k Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG uplatuje, že íl. 3 odst. 8 UStG 1994 nebyl použitelný na dodání uskutečn K v její prospěch, protože příkaz k odeslání zboží do Rakouska nedala ona, ale K. V tomto ohledu zdrazuje, že neznala dodavatele K, že K měla možnost až do ukončení každého dodání změnit místo určení nebo příjemce a že někdy tuto možnost využila a že K nesla veškeré nebezpečí ztráty a poškození zboží až do jeho předání EMAG nebo zákazníkům této společnosti.

19 EMAG se tedy domnívá, že místo dodání uskutečněných v její prospěch společností K se nacházelo v Rakousku, takže tato dodání byla předmětem rakouské DPH ze strany K. K jí tudíž právem fakturovala zmíněnou DPH a ona sama právem požádala o její odpot jakožto DPH odvedené na vstupu.

20 Podle Finanzlandesdirektion, zaprvé, K platila za zboží svým dodavatelům, kteří ho dávali k dispozici K v Nizozemsku nebo v Itálii. Zadruhé, K sřovala dopravním komisionářem přepravu zboží z Itálie nebo Nizozemska do Rakouska, kde bylo zboží dodáváno EMAG nebo na její příkaz jejím zákazníkům. Finanzlandesdirektion zdrazuje, že přeprava zboží byla uskutečn na společnosti K za úelem splnění povinnosti dodání vůči EMAG a EMAG o tom byla uvědoměna.

21 S ohledem na tyto okolnosti se Finanzlandesdirektion domnívá, že čl. 3 odst. 8 UStG 1994 byl použitelný na dodání uskutečněná společností K pro společnost EMAG. Vzhledem k tomu, že k předání zboží dopravním komisí zmocněných K docházelo v Itálii nebo Nizozemsku, místo dodání uskutečněných K ve prospěch EMAG se nacházelo v jednom z těchto dvou členských států v souladu se zmíněným ustanovením. Podle čl. 12 odst. 1 bodu 1 UStG 1994 by odpout od DPH odvedené na vstupu byl možný pouze tehdy, pokud by fakturovaná plnění byla uskutečněna v Rakousku. Jelikož všechna plnění byla provedena v Itálii nebo Nizozemsku, EMAG si nesprávně odpoutla DPH odvedenou na vstupu.

22 Předkládající soud konstatuje, že v před ním projednávané věci byla provedena dvě různé dodání prostřednictvím jednoho fyzického pohybu zboží.

23 Domnívá se, že v souladu s čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se místo prvního dodání uskutečněného italskými nebo nizozemskými dodavateli ve prospěch K nachází v místě zaátku uskutečnění odeslání nebo přepravy, to jest v Itálii nebo Nizozemsku. Naproti tomu se táže na místo druhého dodání uskutečněného K ve prospěch EMAG.

24 V tomto ohledu se předkládající soud domnívá, že zní čl. 8 odst. 1 písm. a) první vety šesté směrnice neupravuje otázku, zda je třeba přičíst pohyb zboží uvnitř Společenství pouze prvnímu dodání, nebo je možno jej přičíst oběma dodáním. V tomto druhém případě se ptá, zda se místo druhého dodání uskutečněného K ve prospěch EMAG nachází v místě, kde se zboží skutečně nacházelo na zaátku odeslání nebo přepravy (ve věci v původním řízení Itálie nebo Nizozemsko) nebo v místě, kde se skončilo první dodání (ve věci v původním řízení Rakousko).

25 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 8 odst. 1 písm. a) první veta šesté směrnice [...] vykládán v tom smyslu, že místo, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava, je určující rovněž tehdy, pokud se různé podniky dohodnou na dodání téhož zboží a tato různá dodání jsou provedena jedním pohybem zboží?

2) Mohou být různá dodání považována za dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně, pokud se různé podniky dohodnou na dodání téhož zboží a tato různá dodání jsou provedena jedním pohybem zboží?

3) V případě kladné odpovědi na první otázku, rozumí se místem, v němž se začíná uskutečňovat druhé dodání, místo, které zboží skutečně opouští nebo místo, ve kterém se končí první dodání?

4) Má pro odpověď na první až třetí otázku význam, která osoba měla právo nakládat se zbožím v průběhu pohybu zboží?“

Úvodní poznámky

26 Úvodem je třeba připomenout, že směrnicí 91/680, která má za cíl odstranění daňových hranic mezi členskými státy, zákonodárce Společenství s konečnou platností odstranil k 1. lednu 1993 zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy (druhý a třetí bod odůvodnění zmíněné směrnice).

27 Vzhledem k tomu, že zákonodárce Společenství nicméně konstatoval, že k tomuto datu nebyly splněny podmínky, které by umožnily provést zásadu zdanění v členském státě původu dodávaného zboží a poskytovaných služeb, aniž by tím byla ve vztahu k obchodu mezi osobami

povinnými k dani uvnitř Společenství dotčená zásada, že daňový příjem ze zdanění posledního stupně spotřebu má být ve prospěch členského státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě, zavedl v hlavě XVIa šesté směrnice přechodné úpravy zdaňování obchodu mezi členskými státy založené na zavedení nového základu daně, to jest na pořízení zboží uvnitř Společenství (sedmý až desátý bod odvodnění směrnice 91/680).

28 Článek 28a odst. 1 písm. a) první pododstavec šesté směrnice stanoví, že za určitých podmínek jsou předmetem DPH „pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková“. Pořízení uvnitř Společenství je definováno v odst. 3 prvním pododstavci téhož článku jako „získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl poizovatelem odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným poizovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno“.

29 Jak uvedla generální advokátka v bodech 23 až 25 svého stanoviska, jakékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se koní odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, má za logický důsledek dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce téže směrnice.

30 V rámci přechodných úprav stanovených v hlavě XVIa šesté směrnice kupující jednak uskutečňuje dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 8 odst. 1 písm. a) a čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce této směrnice a jednak získá v tomto členském státě odpočet nebo vrácení DPH splatné nebo odvedené na vstupu ve zmíněném členském státě za toto zboží podle čl. 17 odst. 3 písm. b) téže směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 zmíněné směrnice. Co se týče poizovatele, ten uskutečňuje pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se koní zmíněné odeslání nebo přeprava uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b části A odst. 1 šesté směrnice.

31 Tento systém umožňuje převést daňový příjem na členský stát, ve kterém dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží.

K druhé a třetí otázce

32 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečňovaná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání uvnitř Společenství nebo jednu přepravu uvnitř Společenství tohoto zboží, mohou obě tato dodání představovat dodání osvobozená od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice a zda je pro účely odpovědi na tuto otázku relevantní, kdo má mezi prodávajícím, zprostředkujícím poizovatelem a druhým poizovatelem právo nakládat se zbožím během odeslání nebo přepravy.

33 V takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, by mohla být dvě po sobě následující dodání osvobozena podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice pouze tehdy, pokud by jeden pohyb uvnitř Společenství byl přičtený oběma dodáním najednou.

34 Pokud by tomu tak bylo, důsledky by byly následující.

35 Jednak by první prodávající uskutečnil první dodání podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté

směrnice v členském státě, v němž se odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat. Toto první dodání by bylo prvním pořízením uvnitř Společenství uskutečněným zprostředkujícím poizovatelem podle čl. 28b části A odst. 1 v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí.

36 Kromě toho by samotný zprostředkující poizovatel uskutečnil druhé dodání podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice rovněž v členském státě, v němž se odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat, přičemž toto druhé dodání by vedlo k druhému pořízení uvnitř Společenství uskutečněnému druhým poizovatelem v členském státě, v němž se odeslání nebo přeprava končí.

37 Takový řetězec by byl jednak nelogický a jednak v rozporu se systematickou takových přechných úprav zdařování obchodu mezi členskými státy, jako jsou přechné úpravy popsány v bodech 26 až 31 tohoto rozsudku.

38 Zaprvé, i když dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za řasov po sobě následující. Zprostředkující poizovatel může totiž převést na druhého poizovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečeno první dodání.

39 Jelikož se má za to, že místo pořízení zboží zprostředkujícím poizovatelem se nachází v členském státě, v němž se odeslání nebo přeprava tohoto zboží končí, bylo by v rozporu s jakoukoliv logikou, aby se mělo za to, že tato osoba povinná k dani uskutečňuje následující dodání téhož zboží z členského státu, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat.

40 Zadruhé, výklad relevantních ustanovení šesté směrnice, podle něhož je jeden pohyb zboží uvnitř Společenství přičítán jednomu ze dvou po sobě následujících dodání, umožňuje snadno dosáhnout cíle sledovaného přechnými úpravami stanovenými v článku XVIa této směrnice, to jest převodu daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. Tento převod je totiž zajištěn v případě jednoho plnění zakládajícího jeden pohyb zboží uvnitř Společenství podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce (osvobození dodání zakládající odeslání nebo přepravu uvnitř Společenství od daně členským státem odeslání), ve spojení s čl. 17 odst. 3 písm. b), ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 (odpočet nebo vrácení členským státem odeslání DPH splatné nebo odvedené na vstupu v tomto členském státě) a s čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem (zdanění pořízení uvnitř Společenství členským státem určení) šesté směrnice. Tento systém zajišťuje jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států.

41 Naproti tomu relevantní ustanovení šesté směrnice nemohou být vykládána v tom smyslu, že jeden pohyb zboží uvnitř Společenství musí být přičítán oběma po sobě následujícími dodáními.

42 Kvalifikovat totiž druhé plnění jako plnění uvnitř Společenství tím, že se mu přičte rovněž pouze jeden pohyb zboží uvnitř Společenství, není užitečné pro zajištění převodu daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží, protože tento převod je již uskutečn na konci prvního plnění, jak bylo zdůrazněno v bodě 40 tohoto rozsudku.

43 Mimoto je namístě konstatovat, že pokud by byl jeden pohyb uvnitř Společenství přičítán oběma po sobě následujícími dodáními, byl by čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 též směrnice, který představuje základní ustanovení této úpravy pro účely převodu daňového příjmu, zbaven předmětu, pokud jde o druhé dodání uskutečněné zprostředkujícím poizovatelem, protože v tomto případě by zprostředkující poizovatel neodvedl žádnou DPH na vstupu v členském státě, v němž se odeslání nebo přeprava zboží začíná

uskutečňovat.

44 Kromě toho aby se předešlo rizikům ztráty daňových příjmů, stanovilo nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH) (Úř. věst. L 24, s. 1) – nahrazené od 1. ledna 2004 nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daní z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392) – společný systém pro výměnu informací o obchodních operacích uvnitř Společenství mezi příslušnými orgány členských států. Výklad uvedený v bodě 41 tohoto rozsudku by měl tudíž za účinek znásobení počtu případů, které by vyžadovaly takovou výměnu informací, a tudíž ztížení posuzování dotčených operací příslušnými daňovými orgány.

45 Na druhou a čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečňná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující poskytovatel nebo druhý poskytovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.

K první otázce

46 Úvodem je třeba zdůraznit, že pokud jde o určení místa, které je považováno za místo, v němž dochází k dodání, šestá směrnice nijak nerozlišuje mezi dodáními „uvnitř Společenství“ a dodáními „v tuzemsku“. Článek 8 odst. 1 této směrnice rozlišuje pouze mezi dodáními zakládajícími odeslání nebo přepravu zboží [bod a)], dodáními, která nezakládají odeslání nebo přepravu zboží [bod b)] a dodáními uskutečňnými na palubě lodi, letadla nebo ve vlaku během přepravy cestujících uvnitř Společenství [bod c)], přičemž tento poslední uvedený případ není pro účel v povodním řízení relevantní.

47 Z odpovědi na druhou a čtvrtou otázku vyplývá, že v takové situaci, jako je situace dotčená v povodním řízení, jeden pohyb zboží uvnitř Společenství může být přičten pouze jednomu ze dvou po sobě následujících dodání.

48 V souladu s čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se má za to, že místo tohoto dodání se nachází v členském státě, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží.

49 Vzhledem k tomu, že jiné dodání nezakládá odeslání nebo přepravu, považuje se podle čl. 8 odst. 1 písm. b) šesté směrnice za místo tohoto dodání místo, v němž se zboží nachází v době zmíněného dodání.

50 Pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začaly uskutečňovat.

51 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že pouze místo dodání, které zakládá odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, je určeno podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice; považuje se za něj místo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začíná

uskutečňovat. Místo jiného dodání je určeno v souladu s čl. 8 odst. 1 písm. b) téže směrnice; považuje se za náj místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat nebo v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání.

Ke třetí otázce

52 S ohledem na odpověď na první otázku není třeba odpovídat na třetí otázku.

K nákladem řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (první senát) rozhodl takto:

1) V případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečňovaná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být považována pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995.

Uvedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.

2) Pouze místo dodání, které zakládá odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, je určeno podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 95/7; považuje se za náj místo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat. Místo jiného dodání je určeno v souladu s čl. 8 odst. 1 písm. b) téže směrnice; považuje se za náj místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat nebo v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.