

Sprawa C-84/09

X

przeciwko

Skatteverket

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten)

VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2, art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 – Wewnętrzne nabycie nowej jednostki – Natychmiastowe użycie towaru w państwie pochodzenia lub w innym państwie członkowskim przed przewiezieniem go do państwa przeznaczenia – Termin rozpoczęcia transportu towaru do państwa przeznaczenia – Maksymalny czas trwania transportu – Moment właściwy dla ustalenia, czy dany środek transportu jest nowy, w celu jego opodatkowania

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu międzynarodowym*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 2 ust. 1 lit. b) pkt ii), art. 20 akapit pierwszy, art. 138 ust. 1)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu międzynarodowym*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 2 ust. 2 lit. b))

1. Artykuł 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, że zaklasyfikowanie danej transakcji jako wewnętrznego nabycia lub dostawy nie może zależeć od przestrzegania jakiegokolwiek terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport towaru z państwa członkowskiego dostawy do państwa członkowskiego przeznaczenia. Niemniej jednak aby można było dokonać takiej kwalifikacji i określić miejsce nabycia, należy ustanowić czasowy i materialny związek pomiędzy dostawą towaru i jego transportem oraz ciągłością w przeprowadzaniu transakcji.

W szczególnym przypadku nabycia nowego środka transportu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (ii) tej dyrektywy określenie wewnętrznego charakteru transakcji powinno nastąpić w drodze globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności, a także intencji nabywcy, o ile jest ona poparta przez obiektywne okoliczności umożliwiające określenie państwa członkowskiego, w którym zamierza się ostatecznie używać danego towaru. W tym względzie wśród czynników, które mogą mieć znaczenie, znajdują się, obok przebiegu transportu towaru w czasie, również miejsce jego zarejestrowania oraz zwykłego użytku, miejsce siedziby lub zamieszkania nabywcy, a także istnienie lub brak związków, jakie nabywca utrzymuje z państwem członkowskim dostawy lub z innym państwem członkowskim. W szczególnym przypadku nabycia jednostki, znaczenie mogą mieć również państwa członkowskie bandery, a także miejsce, w którym została

będzie zazwyczaj przycumowana lub zakotwiczona, lub miejsce jej zimowania.

Niemniej jednak, nie można wymagać, w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, aby transport środka transportu dokonany bezpośrednio po jego dostawie był nieprzerwany oraz aby środek ten nie był używany w jakikolwiek sposób przed tym transportem lub w czasie jego trwania. Znaczenie ma określenie, w którym państwie członkowskim będzie miało miejsce ostateczne i długotrwałe korzystanie z danego środka transportu. W tym zakresie użycie środka w trakcie transportu, nawet w celach rekreacyjnych, co do zasady stanowi wobec przeciwnego dłużej okresu przydatności do użytku danego środka transportu jedynie znikomy okres czasu.

(por. pkt 33, 45, 46, 48, 50, 51; pkt 1 sentencji)

2. W celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzwspólnotowego jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy odnieść się do chwili dostawy danego towaru nabywcy przez sprzedawcę, to znaczy do chwili, w której prawo do dysponowania tym towarem jako właściciel zostaje przeniesione ze sprzedawcy na nabywcę.

(por. pkt 55, 57; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 listopada 2010 r. (*)

VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2, art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 – Wewnątrzwspólnotowe nabycie nowej towaru – Natychmiastowe użycie towaru w państwie pochodzenia lub w innym państwie członkowskim przed przewiezieniem go do państwa przeznaczenia – Termin rozpoczęcia transportu towaru do państwa przeznaczenia – Maksymalny czas trwania transportu – Moment właściwy dla ustalenia, czy dany środek transportu jest nowy, w celu jego opodatkowania

W sprawie C-84/09

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Regeringsrätten (Szwecja) postanowieniem z dnia 16 lutego 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 lutego 2009 r., w postępowaniu:

X

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev, U. Löhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 kwietnia 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X przez U. Källa, D. Kleista oraz M. Johanssona, adwokater,
- w imieniu le Skatteverket przez C. Olssona, advokat,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz P. Dejmek, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 maja 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy X a Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym) w przedmiocie pisemnej interpretacji prawa podatkowego dokonanej przez Skatterättsnämnden (komisję prawa podatkowego) w kwestii stosowania w Szwecji podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do nabycia nowej części aglowej dokonanego w innym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy unijne w dziedzinie podatku VAT, a w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

4 Zgodnie z motywem jedenastym dyrektywy 2006/112:

„W powyższym okresie przejściowym należy również opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia wewnątrzwspólnotowe nabycia [...] dokonywane przez podatników

zwolnionych lub osoby prawne niebędące podatnikami, niektóre wewnątrzspółnotowe [...] dostawy nowych środków transportu na rzecz osób fizycznych lub podmiotów zwolnionych lub niebędących podatnikami, według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie, o ile takie transakcje, ze względu na brak przepisów szczególnych, mogłyby spowodować znaczące zakłócenia konkurencji między państwami członkowskimi”.

5 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

[...]

(ii) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;

[...]

2. a) Do celów ust. 1 lit. b) ppkt (ii) »środki transportu« oznaczają następujące środki transportu, przeznaczone do przewozu osób lub towarów:

[...]

(ii) jednostki pływające o długości przekraczającej 7,5 metra, z wyjątkiem jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub jednostek pływających przeznaczonych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa oraz do celów ratowniczych i udzielania pomocy na morzu, jak również jednostek pływających przeznaczonych do rybołówstwa przybrzeżnego;

[...].

b) Powyższe środki transportu są uważane za »nowe« w następujących przypadkach:

[...]

(ii) dla jednostek pływających – w przypadku gdy dostawa odbywa się w terminie trzech miesięcy od daty ich pierwszego oddania do użytku lub gdy jednostka pływająca nie przepłynęła więcej niż 100 godzin;

[...].

c) Państwa członkowskie określają warunki, na podstawie których dane, o których mowa w lit. b), mogą zostać stwierdzone”.

6 Zgodnie z art. 14 ust. 1 rzeczony dyrektywy „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

7 Zgodnie z art. 20 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„»Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporz?dzania jak w?a?ciciel rzeczowym maj?tkiem ruchomym wysy?anym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów”.

8 Zgodnie z art. 40 dyrektywy 2006/112 za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si? miejsce zako?czenia wysy?ki lub transportu tych towarów do nabywcy.

9 Artyku? 68 tej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce z chwil? dokonania wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów.

Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów uwa?a si? za dokonane w momencie, gdy dostaw? podobnych towarów uwa?a si? za dokonany na terytorium danego pa?stwa cz?onkowskiego”.

10 Artyku? 138 rzeczonyj dyrektywy ma nast?puj?c? tre??:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajduj?cego si? poza terytorium danego pa?stwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem, dzia?aj?cych w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

a) dostawy nowych ?rodków transportu wysy?anych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajduj?cego si? poza terytorium danego pa?stwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych nieb?d?cych podatnikami, w przypadku których wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz ka?dej innej osoby nieb?d?cej podatnikiem;

[...]”.

Uregulowania krajowe

11 Zgodnie z rozdzia?em 1 § 1 Mervärdesskattelagen 1994:200 (ustawy w sprawie podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ustaw? w sprawie podatku VAT”) podatek VAT pobiera si? mi?dzy innymi od dokonanej na terytorium Szwecji transakcji sprzeda?y towarów lub us?ug w ramach dzia?alno?ci handlowej oraz od wewn?trzwspólnotowego nabycia rzeczy ruchomych.

12 Zgodnie z rozdzia?em 2a § 2 tej ustawy „wewn?trzwspólnotowe nabycie” oznacza odp?atne nabycie towarów przez osob?, w przypadku gdy towary te s? transportowane do nabywcy przez niego samego, przez sprzedawc? lub przez osob? trzeci? na ich rachunek oraz gdy transport nast?puje do Szwecji z innego pa?stwa cz?onkowskiego.

13 Na podstawie rozdzia?u 2a § 3 ustawy w sprawie podatku VAT wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów zachodzi wówczas, gdy dotyczy nowego ?rodka transportu w rozumieniu rozdzia?u 1 § 13a rzeczonyj ustawy.

14 Zgodnie z rozdzia?em 1 § 13a ustawy w sprawie podatku VAT za „nowe ?rodki transportu”

uważa się między innymi jednostki powiązane, z pewnymi wyjątkami, które nie mają znaczenia w niniejszej sprawie, o długości przekraczającej 7,5 metra, jeżeli sprzedawca ma miejsce w terminie trzech miesięcy od daty ich pierwszego oddania do użytku lub dana jednostka powiązana nie przepłynęła przed sprzedażą więcej niż 100 godzin.

15 Zgodnie z rozdziałem 3 § 30a ustawy w sprawie podatku VAT sprzedaż nowych środków transportu transportowanych przez sprzedawcę lub nabywcę albo na ich rzecz ze Szwecji do innego państwa członkowskiego jest zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT, nawet jeżeli sprzedawca nie został zarejestrowany jako podatnik do celów podatku VAT.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

16 X, osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Szwecji, ma zamiar nabyć do swojego prywatnego użytku nową łódź żaglową o długości przekraczającej 7,5 m. Po otrzymaniu dostawy X ma zamiar korzystać z łodzi w celach rekreacyjnych w państwie członkowskim dostawy przez okres od trzech do pięciu miesięcy i w ten sposób przepłynąć nie ponad 100 godzin. Alternatywnie łódź ta mogłaby natychmiast po jej dostawie zostać przetransportowana ze Zjednoczonego Królestwa do innego państwa członkowskiego niż Szwecja i być używana tam w podobny sposób. W obydwu przypadkach ta sama łódź ma być po jej planowanym użyciu została skierowana drogą morską do miejsca ostatecznego przeznaczenia w Szwecji.

17 W celu poznania konsekwencji podatkowych zamierzonej transakcji X zwrócił się o wydanie pisemnej interpretacji przepisów podatkowych Skatterättsnämnden w celu odpowiedzi na pytanie, czy w jednym lub w drugim przypadku transakcja została opodatkowana w Szwecji.

18 Skatterättsnämnden uznał, że w obydwu przypadkach należy uznać, że X dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia nowego środka transportu, z tytułu którego będzie musiał uiścić podatek w Szwecji. Organ ten uznał, że łódź żaglowa dostarczona przez stocznię powinna zostać uznana za nowy środek transportu, ponieważ w chwili, w której X nabył prawo do dysponowania łodzią jak właściciel, łódź ta nie była jeszcze używana przez okres przekraczający trzy miesiące od chwili oddania jej do użytku ani nie przepłynęła jeszcze ponad 100 godzin. Fakt, że przesłanki te nie będą już istniały w chwili przybycia owej łodzi do Szwecji, nie ma znaczenia dla tej oceny. Skatterättsnämnden uznał ponadto, że transport rozpoczyna się z chwilą nabycia lub wydania danej łodzi przez sprzedawcę oraz że miejsce nabycia wewnątrzwspólnotowego znajduje się w państwie członkowskim, w którym owa łódź znajduje się w chwili zakończenia transportu, w niniejszej sprawie w Szwecji.

19 Twierdząc, że zamierzone nabycie powinno zostać opodatkowane jako dostawa dokonana na terenie Zjednoczonego Królestwa, X wniósł skargę przeciwko owej pisemnej interpretacji do Regeringsrätten. Skatteverket wniósł z kolei o potwierdzenie przez sąd krajowy rzeczonyj pisemnej interpretacji.

20 W tych okolicznościach Regeringsrätten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 138 i 20 dyrektywy Rady [2006/112] należy interpretować w taki sposób, że aby można było zwolnić z podatku sprzedaż oraz aby można było uznać, że doszło do nabycia wewnątrzwspólnotowego, transport z terytorium państwa pochodzenia powinien rozpocząć się w określonym terminie?

2) Podobnie czy ww. artykuły należy interpretować w taki sposób, że aby sprzedaż mogła być zwolniona z podatku i można by ją uznać, że miało miejsce nabycie wewnątrzspółnotowe, transport powinien się zakończyć w państwie przeznaczenia w określonym terminie?

3) Czy na odpowiedź na pytania 1 i 2 będzie miało wpływ fakt, że nabywany towar stanowi nowy środek transportu, a nabywca jest osobą fizyczną, która ostatecznie planuje korzystać z tego środka transportu w określonym państwie członkowskim?

4) W przypadku stwierdzenia wewnątrzspółnotowego nabycia – w jakim momencie należy dokonać oceny, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy [2006/112]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego

21 Przez pytania od pierwszego do trzeciego, które należy ocenić oddzielnie, sąd krajowy zastanawia się zasadniczo nad tym, czy art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że kwalifikacja danej transakcji jako nabycia międzywspółnotowego zależy od przestrzegania określonego terminu, w którym transport danego towaru z państwa członkowskiego dostawy do państwa członkowskiego przeznaczenia powinien się rozpocząć lub zakończyć. Sąd ten chciałby dowiedzieć się w szczególności, czy okoliczności, że chodzi o nowy środek transportu, którego nabywca, osoba fizyczna, ma zamiar używać w danym państwie członkowskim, ma w tym zakresie znaczenie.

22 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że przejściowy system podatku VAT stosowany do handlu wewnątrzspółnotowego ustanowiony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająco wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająco dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1), opiera się na ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego, jakim jest wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, pozwalającego na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 21, 22, 36).

23 W ten sposób mechanizm polegający, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo wysyłki dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzspółnotowym, uzupełnionym przez prawo odliczenia lub zwrotu podatku VAT naliczonego w tym państwie członkowskim oraz po drugie, na opodatkowaniu nabycia wewnątrzspółnotowego przez państwo członkowskie przeznaczenia zmierza do wyrażonego rozgraniczenia władztwa podatkowego państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 40).

24 Jeżeli chodzi w szczególności o zasady dotyczące opodatkowania nabycia nowych środków transportu, to z motywu osiemnastego dyrektywy 2006/112, która przejmuje treść motywu jedenastego dyrektywy 91/680 wynika, że zmierzają one poza dokonaniem rozdziału kompetencji podatkowych, również do uniknięcia zakłóceń konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi, które mogłyby wynikać ze stosowania różnych stawek. W rzeczywistości bowiem, w braku systemu przejściowego, sprzedaż nowych środków transportu ograniczyłaby się do państw członkowskich mających niskie stawki podatku VAT ze szkoda dla pozostałych państw członkowskich i ich wpływów podatkowych. Tak jak to podniosła rzecznik generalna w pkt 34 swojej opinii, prawodawca unijny opodatkował na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (ii) dyrektywy 2006/112 nabycie nowych środków transportu dokonane nie tylko przez podatników lub

niepodlegaj?ce opodatkowaniu osoby prawne, lecz tak?e przez podatników, w szczególno?ci z uwagi na znacz? warto?? i ?atw? mo?liwo?? transportowania takich towarów.

25 To w ?wietle takiego kontekstu i w ?wietle takich celów nale?y interpretowa? przepisy zawarte w pytaniach skierowanych przez Trybuna?.

26 Odnosz?c si? w pierwszej kolejno?ci do pytania, czy transport spornych towarów do miejsca przeznaczenia u nabywcy w rozumieniu art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 powinien mie? miejsce w okre?lonym terminie, nale?y na wst?pie stwierdzi?, ?e przepisy te przewiduj? warunki, które powinny zosta? spe?nione, aby dan? dostaw? mo?na by?o uzna? za nabycie wewn?trzspólnotowe.

27 Tym samym do wewn?trzspólnotowego nabycia towaru dochodzi – i znajduje zastosowanie zwolnienie od podatku dostawy wewn?trzspólnotowej – tylko wtedy, gdy prawo do rozporz?dzania towarem jak w?a?ciciel zosta?o przeniesione na nabywc? i gdy dostawca wyka?e, ?e towar ten zosta? wys?any lub przetransportowany do innego pa?stwa cz?onkowskiego i ?e w wyniku wysy?ki lub transportu towar ten fizycznie opu?ci? terytorium pa?stwa cz?onkowskiego dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 42; wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I?7897, pkt 23).

28 Ponadto wewn?trzspólnotowa dostawa towaru i jego wewn?trzspólnotowe nabycie stanowi? w rzeczywisto?ci jedn? i t? sam? transakcj? gospodarcz?, tak ?e obydwa przepisy wymienione w pkt 26 niniejszego wyroku nale?y interpretowa? w taki sposób, by nada? im identyczne znaczenie i identyczny zakres (zob. w odniesieniu do art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, których tre?? odpowiada, odpowiednio, tre?ci art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 23, 34).

29 Wreszcie nale?y podnie??, ?e ani tre?? art. 20 akapit pierwszy, ani tre?? art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie przewiduje, aby dla zastosowania owych przepisów transport danych towarów do miejsca przeznaczenia u nabywcy powinien si? rozpocz?? lub zako?czy? w jakimkolwiek terminie.

30 Na?o?enie okre?lonego terminu na dokonanie tego transportu by?oby ponadto sprzeczne z systematyk? tych przepisów, a tak?e z kontekstem i celami przej?ciowego systemu podatku VAT stosowanego do handlu wewn?trzspólnotowego, wymienionymi w pkt 22–24 niniejszego wyroku.

31 W rzeczywisto?ci bowiem stosowanie terminu, w którym transport danego towaru do nabywcy powinien rozpocz?? si? lub zako?czy?, dawa?by nabywcom mo?liwo?? wyboru pa?stwa cz?onkowskiego, gdzie nabycie nowego ?rodka transportu zostanie opodatkowane wed?ug bardziej korzystnych dla nich stawek i warunków. Tymczasem taka mo?liwo?? unicestwia?aby realizacj? celu przej?ciowego systemu podatku VAT stosowanego do handlu wewn?trzspólnotowego, poniewa? pozbawia?aby pa?stwa cz?onkowskie, w których rzeczywicie ma miejsce konsumpcja ostateczna, nale?nych im wp?ywów podatkowych. Podobnie pozostawienie nabywcom takiego wyboru by?oby sprzeczne z celem, jakim jest zapobieganie zak?óceniom konkurencji pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi w ramach handlu nowymi ?rodkami transportu.

32 Sprawa w post?powaniu przed s?dem krajowym ilustruje nieprzestrzeganie zasady opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia, do którego dosz?oby w przypadku, gdyby zastosowano dok?adny termin, w którym transport danego towaru do nabywcy powinien rozpocz?? si? lub zako?czy?. Je?eli bowiem przyj??oby si? wyk?adni? dokonany przez X, zgodnie z któr? istnieje ?cis?y termin na rozpocz?cie transportu danego towaru, wystarczy?oby,

by opó?ni? transport danego towaru do pa?stwa cz?onkowskiego wysy?ki, aby zamaskowa? wewn?trzwspólnotowy charakter transakcji lub zmieni? rozdzia? kompetencji podatkowych na rzecz innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? pa?stwo cz?onkowskie przeznaczenia transakcji wewn?trzwspólnotowej. W jednym i drugim przypadku Królestwo Szwecji pozbawione zosta?oby swoich wp?ywów podatkowych.

33 W zwi?zku z tym zakwalifikowanie danej transakcji jako nabycia wewn?trzwspólnotowego nie mo?e zale?e? od przestrzegania okre?lonego terminu, w którym powinien rozpocz?? si? lub zakończy? transport dostarczanego towaru. Niemniej jednak aby mo?na by?o dokona? takiej kwalifikacji i okre?li? miejsce nabycia, nale?y ustanowi? czasowy i materialny zwi?zek pomi?dzy dostaw? danego towaru i jego transportem oraz ci?g?o?? w przeprowadzaniu transakcji.

34 Wreszcie wyk?adnia ta nie mo?e zosta? podwa?ona przez argument X, zgodnie z którym regulacja obowi?zuj?ca w Zjednoczonym Królestwie przewiduje okre?lony termin, tj. dwa miesi?ce, w których dane dobro powinno zosta? przetransportowane poza terytorium tego pa?stwa, aby organy tego pa?stwa cz?onkowskiego powstrzyma?y si? od pobrania podatku VAT. Twierdzi on, ?e w przypadku, w którym transport towaru nie zostanie wykonany w tym terminie, podatek VAT b?dzie nale?ny w Zjednoczonym Królestwie oraz ?e je?eli Królestwo Szwecji pobra?oby równie? podatek z tytu?u nabycia wewn?trzwspólnotowego, dosz?oby do podwójnego opodatkowania.

35 O ile prawd? jest, ?e na podstawie art. 131 dyrektywy 2006/112 pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? przes?anki, na jakich zwalniaj? dostawy wewn?trzwspólnotowe, w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? i zapobiegania jakimkolwiek ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom, to jednak przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji pa?stwa cz?onkowskie musz? przestrzega? ogólnych zasad prawa b?d?cych cz??ci? unijnego porz?dku prawnego, w?ród których znajduj? si? mi?dzy innymi zasada pewno?ci prawa i zasada proporcjonalno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C?384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I?4191, pkt 29, 30; a tak?e z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C?271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I?771, pkt 18).

36 W szczególno?ci w odniesieniu do zasady proporcjonalno?ci Trybuna? orzek?, ?e zgodnie z t? zasad? pa?stwa cz?onkowskie musz? stosowa? ?rodki, które przy jednoczesnym umo?liwieniu im efektywnego osi?gni?cia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagra?a? b?d? celom i zasadom wynikaj?cym z odpowiednich przepisów unijnych (zob. wyrok z dnia 18 grudnia w sprawie C?286/94, C?340/95, C?401/95 i C?47/96 Molenheide i in., Rec. s. I?7281, pkt 46; a tak?e ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 52; w sprawie Netto Supermarkt, pkt 19).

37 Ponadto przepisy przyjmowane przez pa?stwa cz?onkowskie w tym celu nie mog? by? wykorzystywane w ten sposób, aby podwa?a?y neutralno?? podatku VAT (zob. wyroki z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I?6973, pkt 59; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in., Rec. s. I?1609, pkt 92; a tak?e z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?146/05 Collée, Zb.Orz. s. I?7861, pkt 26).

38 Z powy?szego wynika, ?e je?eli pa?stwo cz?onkowskie opodatkowuje podatkiem VAT z powodu niedochowania terminu przewidzianego na transport w jego uregulowaniu krajowym transakcj? spe?niaj?c? obiektywne przes?anki dostawy wewn?trzwspólnotowej, to powinno ono przyzna? zwrot uiszczonego w ten sposób podatku w celu unikni?cia podwójnego opodatkowania, które mog?oby wynikn?? z wykonywania kompetencji przez pa?stwo cz?onkowskie przeznaczenia. W rzeczywisto?ci bowiem, zgodnie z art. 21 rozporz?dzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 pa?dziernika 2005 r. ustanawiaj?cego ?rodki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 288, s. 1), pa?stwo cz?onkowskie zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów, w którym dokonano

wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, bez wzgl?du na to, jak dana transakcja zosta?a potraktowana pod wzgl?dem podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

39 W drugiej kolejno?ci, je?eli chodzi o wewn?trzwspólnotowe nabycie nowych ?rodków transportu przez osoby nie b?d?ce podatnikami podatku VAT, nale?y stwierdzi?, ?e te same uwagi maj? zastosowanie odno?nie do terminu, w którym powinien nast?pi? transport towaru do nabywcy. Wyk?adnia potwierdzaj?ca brak okre?lonego terminu transportu tym bardziej narzuca si? w takich okoliczno?ciach, poniewa?, tak jak to zosta?o stwierdzone w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku, istnienie ?cis?ego terminu pozwoli?oby nabywcom na obej?cie nie tylko w postaci przyznania wp?ywów podatkowych pa?stwu cz?onkowskiemu, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja danego towaru, ale tak?e celu polegaj?cego na zapobieganiu zak?óceniom konkurencji pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, który jest odr?bnym celem, do którego d??y uregulowanie unijne dotycz?ce opodatkowania wewn?trzwspólnotowego nabycia nowych ?rodków transportu.

40 Niemniej jednak w celu udzielenia s?dowi krajowemu odpowiedzi przydatnej dla niego przy rozstrzygni?ciu tocz?cego si? przed nim sporu, nale?y wyja?ni?, pod jakimi warunkami nabycie nowego ?rodka transportu dokonane przez osob? fizyczn? maj?c? zamiar u?ywania tego ?rodka w innym pa?stwie cz?onkowskim powinno zosta? zaklasyfikowane jako nabycie wewn?trzwspólnotowe.

41 W tym zakresie nale?y przypomnie? utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym poj?cia definiuj?ce czynno?ci podlegaj?ce opodatkowaniu w ramach wspólnego systemu podatku VAT maj? charakter obiektywny i znajduj? zastosowanie niezale?nie od celów i rezultatów danych czynno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach po??czonych C?354/03, C?355/03 i C?484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I?483, pkt 44; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach po??czonych C?439/04 i C?440/04 Kittel i Recolta Recycling, Rec. s. I?6161, pkt 41). W konsekwencji uznanie danej dostawy lub danego nabycia za wewn?trzwspólnotowe musi by? dokonywane na podstawie obiektywnych czynników, takich jak fizyczne przemieszczenie towarów pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 40).

42 Niemniej jednak je?eli chodzi o nowe ?rodki transportu, to nale?y stwierdzi?, ?e stosowanie zasady wymienionej w poprzedzaj?cym punkcie do transakcji wewn?trzwspólnotowych, których przedmiotem s? takie towary, z uwagi na szczególne cechy takich transakcji nie jest ?atwe.

43 W tym zakresie, po pierwsze, trudno jest odró?ni? transport danego ?rodka transportu od jego u?ywania. Po drugie, zaklasyfikowanie transakcji jest skomplikowane z tego powodu, i? podatek VAT z jej tytu?u powinien by? zap?acony równie? przez osob? nieb?d?c? podatnikiem, do której nie stosuje si? obowi?zków dotycz?cych deklaracji i ksi?gowo?ci, tak ?e pó?niejsza kontrola w tym zakresie nie jest mo?liwa. Ponadto jako konsument ko?cowy, osoba fizyczna nie mo?e dochodzi? prawa do odliczenia podatku VAT nawet w przypadku odsprzeda?y nabytego pojazdu i w zwi?zku z tym ma wi?kszy interes ni? podmiot gospodarczy w unikni?ciu opodatkowania.

44 W tych okoliczno?ciach aby mo?na by?o zaklasyfikowa? dan? transakcj? jako nabycie wewn?trzwspólnotowe, konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczno?ci faktycznych, które maj? znaczenie dla okre?lenia, czy nabyty towar faktycznie opu?ci? terytorium pa?stwa dostawy, a w przypadku odpowiedzi twierdz?cej – które pa?stwo cz?onkowskie b?dzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji.

45 W tym zakresie, tak jak to podnios?a rzecznik generalna w pkt 38 opinii, w?ród czynników, które mog? mie? znaczenie, znajduj? si?, obok przebiegu transportu danego towaru w czasie,

również miejsce jego zarejestrowania oraz zwykłego użytku, miejsce siedziby lub zamieszkania nabywcy, a także istnienie lub brak związków, jakie nabywca utrzymuje z państwem członekowskim dostawy lub z innym państwem członekowskim.

46 W szczególnym przypadku nabycia części aglowej, takiej jak zamierzone w sprawie przed sądem krajowym, znaczenie mogą mieć również państwo członkowskie bandery, a także miejsce, w którym łódź aglowa będzie zazwyczaj przycumowana lub zakotwiczona, lub miejsce jej zimowania.

47 Ponadto w szczególnym przypadku nabycia nowego środka transportu powinny być brane pod uwagę w miarę możliwości intencja nabywcy w chwili nabycia, o ile jest ona poparta obiektywnymi okolicznościami (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 286/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 24; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 24, oraz z dnia 21 marca 2000 r. w sprawie C-110/98 – C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 47). Jest to tym bardziej konieczne w przypadku, w którym nabywca uzyskuje prawo do dysponowania danym towarem jak właściciel w państwie członkowskim dostawy i przejmuje na siebie obowiązek przetransportowania go państwa członkowskiego przeznaczenia.

48 Niemniej jednak, w przeciwieństwie do tego, co podnosi X, nie można wymagać, w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, aby transport środka transportu dokonany bezpośrednio po jego dostawie był nieprzerwany oraz aby środek ten nie był używany w jakikolwiek sposób przed tym transportem lub w czasie jego trwania.

49 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, nałożenie takich rygorystycznych warunków pozostawiałoby nabywcy możliwość wyboru, w jakim państwie członkowskim będzie miało miejsce opodatkowanie nowego środka transportu, co byłoby sprzeczne z celem dyrektywy 2006/112. Po drugie, tak jak to słuśnie zauważył rząd szwedzki w trakcie rozprawy, brak jest jakiegokolwiek powodu dla stosowania innego systemu opodatkowania w zależności od tego, czy łódź transportowana jest do Szwecji na przyczepie, czy też łączy się ni?

50 Znaczenie ma bowiem określenie, w którym państwie członkowskim będzie miało miejsce ostateczne i długotrwałe korzystanie z danego środka transportu. W tym zakresie używanie części w trakcie transportu, nawet w celach rekreacyjnych, co do zasady stanowi wobec przeciwnej długości okresu przydatności do użytku danego środka transportu jedynie znikomy okres czasu.

51 Z uwagi na powyższe na pytania od pierwszego do trzeciego należy odpowiedzieć w ten sposób, iż art. 20 akapit pierwszy i 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, że zaklasyfikowanie danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy nie może zależeć od przestrzegania jakiegokolwiek terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport danego towaru z państwa członkowskiego dostawy do państwa członkowskiego przeznaczenia. W szczególnym przypadku nabycia nowego środka transportu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (ii) tej dyrektywy określenie wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji powinno nastąpić w drodze globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności, a także intencji nabywcy, o ile jest ona poparta przez obiektywne okoliczności umożliwiające określenie państwa członkowskiego, w którym zamierza się ostatecznie używać danego towaru.

W przedmiocie pytania czwartego

52 Przez pytanie czwarte sąd krajowy zmierza do ustalenia, do którego momentu należy się odnieść w celu oceny, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112.

53 W tym zakresie należy stwierdzić, że z treści rzeczzonego przepisu wynika, iż taka ocena powinna zostać dokonana w chwili dostawy danego towaru, a nie w chwili jego przybycia do państwa członkowskiego przeznaczenia. W odniesieniu do jednostek państwowych bowiem art. 2 ust. 2 lit. b) ppkt (ii) dyrektywy 2006/112 przewiduje, że takie środki transportu uważane są za nowe, jeżeli dostawa została dokonana w ciągu trzech miesięcy po pierwszym oddaniu do użytku lub gdy jednostka państwowa nie przepłynęła więcej niż 100 godzin.

54 Zgodnie z art. 68 akapit drugi tej dyrektywy wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru ma miejsce w chwili, gdy dostaw podobnych towarów uważa się za dokonane na terytorium danego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 14 ust. 1 rzeczony dyrektywy „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

55 Z powyższego wynika, że przymiot nowości środka transportu stanowiącego przedmiot nabycia wewnątrzwspólnotowego jest określany w chwili, w której prawo do dysponowania tym towarem jako właściciel zostaje przeniesione ze sprzedawcy na nabywcę.

56 Na wykadnięcie nie ma wpływu okoliczności, iż na podstawie art. 40 dyrektywy 2006/112 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakochczenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy. W rzeczywistości bowiem przepis ten nie ma znaczenia przy określaniu nowości środka transportu, ponieważ jego celem jest przyznanie kompetencji podatkowych z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego państwu członkowskiemu przeznaczenia.

57 W związku z tym na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż w celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzwspólnotowego jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112, należy odnieść się do chwili dostawy danego towaru nabywcy przez sprzedawcę.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, że zaklasyfikowanie danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy nie może zależeć od przestrzegania jakiegokolwiek terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport danego towaru z państwa członkowskiego dostawy do państwa członkowskiego przeznaczenia. W szczególnym przypadku nabycia nowego środka transportu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (ii) tej dyrektywy określenie wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji powinno nastąpić w drodze globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności, a także intencji nabywcy, o ile jest ona poparta przez obiektywne okoliczności umożliwiające określenie państwa członkowskiego, w którym zamierza się ostatecznie używać danego towaru.**

2) **W celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzwspólnotowego jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112, należy odnieść się do chwili dostawy danego towaru nabywcy przez sprzedawcę.**

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.