

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 listopada 2010 r.*

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. Löhms (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

* Język postępowania: szwedzki.

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. Lumę 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 łodzi żaglowej 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; ujednolicona podstawa 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 wewnątrzspółnotowe 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 jakąkolwiek 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:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

- 8 Zgodnie z art. 40 dyrektywy 2006/112 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy.
- 9 Artykuł 68 tej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce z chwilą dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, gdy dostawę podobnych towarów uważa się za dokonaną na terytorium danego państwa członkowskiego”.

10 Artykuł 138 rzeczonyj dyrektywy ma następującą treść:

„1. Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy nowych środków transportu wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem;

[...]”

Uregulowania krajowe

- 11 Zgodnie z rozdziałem 1 § 1 Mervärdesskattelagen 1994:200 (ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą w sprawie podatku VAT”) podatek VAT pobiera się między innymi od dokonanej na terytorium Szwecji transakcji sprzedaży towarów lub usług w ramach działalności handlowej oraz od wewnątrzspółnotowego nabycia rzeczy ruchomych.

- 12 Zgodnie z rozdziałem 2a § 2 tej ustawy „wewnątrzspółnotowe nabycie” oznacza odpłatne nabycie towarów przez osobę, w przypadku gdy towary te są transportowane do nabywcy przez niego samego, przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią na ich rachunek oraz gdy transport następuje do Szwecji z innego państwa członkowskiego.

- 13 Na podstawie rozdziału 2a § 3 ustawy w sprawie podatku VAT wewnątrzspółnotowe nabycie towarów zachodzi wówczas, gdy dotyczy nowego środka transportu w rozumieniu rozdziału 1 § 13a rzeczony ustawy.

- 14 Zgodnie z rozdziałem 1 § 13a ustawy w sprawie podatku VAT za „nowe środki transportu” uważa się między innymi jednostki pływające, z pewnymi wyjątkami, które nie mają znaczenia w niniejszej sprawie, o długości przekraczającej 7,5 metra, jeżeli sprzedaż miała miejsce w terminie trzech miesięcy od daty ich pierwszego oddania do użytku lub dana jednostka pływająca 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, miał zamiar nabyć do swojego prywatnego użytku nową łódź żaglową o długości przekraczającej 7,5 m. Po otrzymaniu dostawy X miał zamiar korzystać z łodzi w celach rekreacyjnych w państwie członkowskim dostawy przez okres od trzech do pięciu miesięcy i w ten sposób przepłynąć nią 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 miałaby po jej planowanym używaniu zostać 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 zostałaby opodatkowana w Szwecji.
- 18 Skatterättsnämnden uznał, że w obydwu przypadkach należy uznać, że X dokonał wewnątrzspółnotowego nabycia nowego środka transportu, z tytułu którego będzie musiał uiścić podatek w Szwecji. Organ ten uznał, że łódź żaglowa dostarczona przez stocznnię 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 wewnątrzspółnotowego 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 zwrócić 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 wewnątrzspółnotowego, 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 było 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 miał wpływ fakt, że nabywany towar stanowi nowy środek transportu, a nabywcą jest osoba fizyczna, 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 łącznie, 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 międzywspólnotowego 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 okoliczność, 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 wewnątrzspólnotowego ustanowiony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1), opiera się na ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego, jakim jest wewnątrzspólnotowe 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 wewnątrzspólnotowym, 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 wyraźnego 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 niską stawkę podatku VAT ze szkodą 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 niepodlegające opodatkowaniu osoby prawne, lecz także przez podatników, w szczególności z uwagi na znaczną wartość i łatwą możliwość transportowania takich towarów.

25 To w świetle takiego kontekstu i w świetle takich celów należy interpretować przepisy zawarte w pytaniach skierowanych przez Trybunał.

26 Odnosząc się w pierwszej kolejności 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 mieć miejsce w określonym terminie, należy na wstępie stwierdzić, że przepisy te przewidują warunki, które powinny zostać spełnione, aby daną dostawę można było uznać za nabycie wewnątrzspółnotowe.

- 27 Tym samym do wewnątrzspółnotowego nabycia towaru dochodzi – i znajduje zastosowanie zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej – tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca wykaże, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu towar ten fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 42; wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 23).
- 28 Ponadto wewnątrzspółnotowa dostawa towaru i jego wewnątrzspółnotowe nabycie stanowią w rzeczywistości jedną i tę samą transakcję gospodarczą, tak że obydwa przepisy wymienione w pkt 26 niniejszego wyroku należy interpretować w taki sposób, by nadać im identyczne znaczenie i identyczny zakres (zob. w odniesieniu do art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, których treść odpowiada, odpowiednio, treści art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 23, 34).
- 29 Wreszcie należy podnieść, że ani treść art. 20 akapit pierwszy, ani treść art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie przewiduje, aby dla zastosowania owych przepisów transport danych towarów do miejsca przeznaczenia u nabywcy powinien się rozpocząć lub zakończyć w jakimkolwiek terminie.
- 30 Nałożenie określonego terminu na dokonanie tego transportu byłoby ponadto sprzeczne z systematyką tych przepisów, a także z kontekstem i celami przejściowego systemu podatku VAT stosowanego do handlu wewnątrzspółnotowego, wymienionymi w pkt 22–24 niniejszego wyroku.
- 31 W rzeczywistości bowiem stosowanie terminu, w którym transport danego towaru do nabywcy powinien rozpocząć się lub zakończyć, dawałby nabywcom możliwość

wyboru państwa członkowskiego, gdzie nabycie nowego środka transportu zostanie opodatkowane według bardziej korzystnych dla nich stawek i warunków. Tymczasem taka możliwość unicestwiłaby realizację celu przejściowego systemu podatku VAT stosowanego do handlu wewnątrzspółnotowego, ponieważ pozbawiłaby państwa członkowskie, w których rzeczywiście ma miejsce konsumpcja ostateczna, należnych im wpływów podatkowych. Podobnie pozostawienie nabywcom takiego wyboru byłoby sprzeczne z celem, jakim jest zapobieganie zakłóceniom konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi w ramach handlu nowymi środkami transportu.

32 Sprawa w postępowaniu przed sądem krajowym ilustruje nieprzestrzeganie zasady opodatkowania w państwie członkowskim przeznaczenia, do którego doszłoby w przypadku, gdyby zastosowano dokładny termin, w którym transport danego towaru do nabywcy powinien rozpocząć się lub zakończyć. Jeżeli bowiem przyjęłoby się wykładnię dokonaną przez X, zgodnie z którą istnieje ścisły termin na rozpoczęcie transportu danego towaru, wystarczyłoby, by opóźnił transport danego towaru do państwa członkowskiego wysyłki, aby zamaskować wewnątrzspółnotowy charakter transakcji lub zmienić rozdział kompetencji podatkowych na rzecz innego państwa członkowskiego niż państwo członkowskie przeznaczenia transakcji wewnątrzspółnotowej. W jednym i drugim przypadku Królestwo Szwecji pozbawione zostałoby swoich wpływów podatkowych.

33 W związku z tym zakwalifikowanie danej transakcji jako nabycia wewnątrzspółnotowego nie może zależeć od przestrzegania określonego terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport dostarczanego towaru. Niemniej jednak aby można było dokonać takiej kwalifikacji i określić miejsce nabycia, należy ustanowić czasowy i materialny związek pomiędzy dostawą danego towaru i jego transportem oraz ciągłość w przeprowadzaniu transakcji.

34 Wreszcie wykładnia ta nie może zostać podważona przez argument X, zgodnie z którym regulacja obowiązująca w Zjednoczonym Królestwie przewiduje określony termin, tj. dwa miesiące, w których dane dobro powinno zostać przetransportowane

poza terytorium tego państwa, aby organy tego państwa członkowskiego powstrzymały się od pobrania podatku VAT. Twierdzi on, że w przypadku, w którym transport towaru nie zostanie wykonany w tym terminie, podatek VAT będzie należny w Zjednoczonym Królestwie oraz że jeżeli Królestwo Szwecji pobrałoby również podatek z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego, doszłoby do podwójnego opodatkowania.

- 35 O ile prawdą jest, że na podstawie art. 131 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie określają przesłanki, na jakich zwalniają dostawy wewnątrzspółnotowe, w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień i zapobiegania jakimkolwiek ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom, to jednak przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią unijnego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasada pewności prawa i zasada proporcjonalności (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 także z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*, Zb.Orz. s. I-771, pkt 18).
- 36 W szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażać będą celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów unijnych (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. 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 także ww. wyroki: w sprawie *Teleos i in.*, pkt 52; w sprawie *Netto Supermarkt*, pkt 19).
- 37 Ponadto przepisy przyjmowane przez państwa członkowskie w tym celu nie mogą być wykorzystywane w ten sposób, aby podważały neutralność podatku VAT (zob. wyroki z dnia 19 września 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.*, Zb.Orz. s. I-1609, pkt 92; a także z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 *Collée*, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 26).

- 38 Z powyższego wynika, że jeżeli państwo członkowskie opodatkowuje podatkiem VAT z powodu niedochowania terminu przewidzianego na transport w jego uregulowaniu krajowym transakcję spełniającą obiektywne przesłanki dostawy wewnątrzspółnotowej, to powinno ono przyznać zwrot uiszczanego w ten sposób podatku w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, które mogłoby wynikać z wykonywania kompetencji przez państwo członkowskie przeznaczenia. W rzeczywistości bowiem, zgodnie z art. 21 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 288, s. 1), państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w którym dokonano wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana pod względem podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.
- 39 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o wewnątrzspółnotowe nabycie nowych środków transportu przez osoby nie będące podatnikami podatku VAT, należy stwierdzić, że te same uwagi mają zastosowanie odnośnie do terminu, w którym powinien nastąpić transport towaru do nabywcy. Wykładnia potwierdzająca brak określonego terminu transportu tym bardziej narzuca się w takich okolicznościach, ponieważ, tak jak to zostało stwierdzone w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku, istnienie ścisłego terminu pozwoliłoby nabywcom na obejście nie tylko w postaci przyznania wpływów podatkowych państwu członkowskiemu, w którym następuje ostateczna konsumpcja danego towaru, ale także celu polegającego na zapobieganiu zakłóceniom konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi, który jest odrębnym celem, do którego dąży uregulowanie unijne dotyczące opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia nowych środków transportu.
- 40 Niemniej jednak w celu udzielenia sądowi krajowemu odpowiedzi przydatnej dla niego przy rozstrzygnięciu toczącego się przed nim sporu, należy wyjaśnić, pod jakimi warunkami nabycie nowego środka transportu dokonane przez osobę fizyczną mającą zamiar używania tego środka w innym państwie członkowskim powinno zostać zaklasyfikowane jako nabycie wewnątrzspółnotowe.

- 41 W tym zakresie należy przypomnieć utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu w ramach wspólnego systemu podatku VAT mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów danych czynności (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych 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 połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 41). W konsekwencji uznanie danej dostawy lub danego nabycia za wewnątrzspółnotowe musi być dokonywane na podstawie obiektywnych czynników, takich jak fizyczne przemieszczenie towarów pomiędzy państwami członkowskimi (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 40).
- 42 Niemniej jednak jeżeli chodzi o nowe środki transportu, to należy stwierdzić, że stosowanie zasady wymienionej w poprzedzającym punkcie do transakcji wewnątrzspółnotowych, których przedmiotem są takie towary, z uwagi na szczególne cechy takich transakcji nie jest łatwe.
- 43 W tym zakresie, po pierwsze, trudno jest odróżnić transport danego środka transportu od jego używania. Po drugie, zaklasyfikowanie transakcji jest skomplikowane z tego powodu, iż podatek VAT z jej tytułu powinien być zapłacony również przez osobę niebędącą podatnikiem, do której nie stosuje się obowiązków dotyczących deklaracji i księgowości, tak że późniejsza kontrola w tym zakresie nie jest możliwa. Ponadto jako konsument końcowy, osoba fizyczna nie może dochodzić prawa do odliczenia podatku VAT nawet w przypadku odsprzedaży nabytego pojazdu i w związku z tym ma większy interes niż podmiot gospodarczy w uniknięciu opodatkowania.
- 44 W tych okolicznościach aby można było zaklasyfikować daną transakcję jako nabycie wewnątrzspółnotowe, konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności faktycznych, które mają znaczenie dla określenia, czy nabyty towar faktycznie opuścił terytorium państwa dostawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – które państwo członkowskie będzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji.

- 45 W tym zakresie, tak jak to podniosła rzecznik generalna w pkt 38 opinii, wśród czynników, które mogą mieć znaczenie, znajdują się, 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 członkowskim dostawy lub z innym państwem członkowskim.
- 46 W szczególnym przypadku nabycia łodzi żaglowej, takiej jak zamierzone w sprawie przed sądem krajowym, znaczenie mogą mieć również państwo członkowskie bandery, a także miejsce, w którym łódź żaglowa 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 poparte 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 od C-110/98 do 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 wewnątrzspółnotowego, 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 słusznie 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 żegluje się nią.
- 50 Znaczenie ma bowiem określenie, w którym państwie członkowskim będzie miało miejsce ostateczne i długotrwałe korzystanie z danego środka transportu. W tym zakresie używanie łodzi w trakcie transportu, nawet w celach rekreacyjnych, co do zasady stanowi wobec przeciętnej 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 wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzspółnotowego 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 rzeczonego 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 pływających 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 pływająca nie przepłynęła więcej niż 100 godzin.
- 54 Zgodnie z art. 68 akapit drugi tej dyrektywy wewnątrzspółnotowe nabycie towaru ma miejsce w chwili, gdy dostawę podobnych towarów uważa się za dokonaną na terytorium danego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 14 ust. 1 rzeczonej dyrektywy „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.
- 55 Z powyższego wynika, że przymiot nowości środka transportu stanowiącego przedmiot nabycia wewnątrzspółnotowego jest określany w chwili, w której prawo do dysponowania tym towarem jako właściciel zostaje przeniesione ze sprzedawcy na nabywcę.
- 56 Na wykładnię tę nie ma wpływu okoliczność, iż na podstawie art. 40 dyrektywy 2006/112 za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia 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 wewnątrzspółnotowego państwu członkowskiemu przeznaczenia.

- 57 W związku z tym na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż w celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzspółnotowego 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 rozstrzygnięcie 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 wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzspółnotowego 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