ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

της 18ης Νοεμβρίου 2010 *

Στην υπόθεση C-84/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Regeringsrätten (Σουηδία) με απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Φεβρουαρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

X

κατά

Skatteverket,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (εισηγητή), A. Ó Caoimh και P. Lindh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Απριλίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο X, εκπροσωπούμενος από τους U. Käll, D. Kleist και M. Johansson, advokater,

— το Skatteverket, εκπροσωπούμενο από τον C. Olsson, advokat,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk και S. Johannesson,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και B. Klein,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και P. Dejmek,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 6ης Μαΐου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 20, πρώτο εδάφιο, και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του X και της Skatteverket (σουηδικής φορολογικής αρχής) αφορώσας προκριματική γνωμοδότηση της Skatterättsnämnden (επιτροπής φορολογικού δικαίου), σχετική με την εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στη Σουηδία επί της αγοράς ενός καινούριου ιστιοπλοϊκού σκάφους εντός άλλου κράτους μέλους.

Το νομικό πλαίσιο

Η οδηγία 2006/112

3 Η οδηγία 2006/112 κατάργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την υφιστάμενη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα του ΦΠΑ και συγκεκριμένα την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

4 Κατά την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112:

«Κατά τη διάρκεια της εν λόγω μεταβατικής περιόδου, είναι επίσης σκόπιμο να φορολογούνται στα κράτη μέλη προορισμού, βάσει των συντελεστών και υπό τους όρους των εν λόγω κρατών μελών, […] ορισμένες ενδοκοινοτικές πράξεις […] παραδόσεων καινούργιων μεταφορικών μέσων οι οποίες πραγματοποιούνται προς ιδιώτες ή απαλλασσόμενους ή μη υποκείμενους στον φόρο οργανισμούς, κατά τον βαθμό που οι πράξεις αυτές, ελλείψει ιδιαίτερων διατάξεων, ενδέχεται να προκαλέσουν σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών.»

5 Το άρθρο 2 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

[…]

ii) όταν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, των οποίων οι λοιπές αποκτήσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή από οιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

[…]

2. α) για τους σκοπούς της παραγράφου 1, στοιχείο β΄, σημείο ii, θεωρούνται ως “μεταφορικά μέσα” τα ακόλουθα μεταφορικά μέσα, τα οποία προορίζονται για τη μεταφορά προσώπων ή αγαθών:

[…]

ii) τα πλοία μήκους άνω των 7,5 μέτρων, εκτός των πλοίων που χρησιμοποιούνται στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα, καθώς και των ναυαγοσωστικών και άλλων πλοίων επιθαλάσσιας αρωγής και πλοίων παράκτιας αλιείας,

[…]

β) τα μεταφορικά αυτά μέσα θεωρούνται “καινούργια” στις εξής περιπτώσεις:

[…]

ii) για τα πλοία, εφόσον παραδίδονται εντός τριών μηνών από την πρώτη τους θέση σε κυκλοφορία ή πριν το πλοίο πραγματοποιήσει 100 ώρες πλεύσης,

[…]

γ) τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις με τις οποίες τα δεδομένα του στοιχείου β΄ μπορούν αποδειχθούν.»

6 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, νοείται ως «παράδοση αγαθών», η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

7 Κατά το άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της ίδιας αυτής οδηγίας:

«Νοείται ως "ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών" η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

8 Κατά το άρθρο 40 της οδηγίας 2006/112, ως τόπος ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο περιελεύσεως στον αποκτώντα των αποστελλομένων ή μεταφερομένων αγαθών.

9 Το άρθρο 68 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών.

Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά το χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους.»

10 Το άρθρο 138 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

2. Εκτός από τις παραδόσεις της παραγράφου 1, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις καινούργιων μεταφορικών μέσων τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντιστοίχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας προς τον αποκτώντα, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, οι οποίες πραγματοποιούνται προς υποκείμενους στον φόρο ή προς νομικά πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο, των οποίων οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ με βάση το άρθρο 3, παράγραφος 1, ή προς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

[…]».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

11 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 1, του νόμου περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (mervärdesskattelagen, *SFS* 1994, αριθ. 200, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), καταβάλλεται ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εντός της σουηδικής επικράτειας στο πλαίσιο της ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας και σε περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως κινητών.

12 Κατά το κεφάλαιο 2a, άρθρο 2, του νόμου αυτού, ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού νοείται η εκ μέρους ενός προσώπου απόκτηση αγαθού έναντι αντιπαροχής, αν το αγαθό μεταφέρεται προς τον αποκτώντα από τον ίδιο ή από τον πωλητή ή από τρίτο για λογαριασμό τους και η μεταφορά πραγματοποιείται προς τη Σουηδία από άλλο κράτος μέλος.

13 Κατά το κεφάλαιο 2a, άρθρο 3, του νόμου περί ΦΠΑ, ένα αγαθό θεωρείται ως κτηθέν στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, αν η απόκτηση αυτή αφορά καινούριο μεταφορικό μέσο, υπό την έννοια του κεφαλαίου 1, άρθρο 13a, του εν λόγω νόμου.

14 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 13a, του ίδιου αυτού νόμου, νοούνται ως καινούρια μεταφορικά μέσα, μεταξύ άλλων, τα σκάφη τα οποία –με μερικές εξαιρέσεις που δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω– έχουν μήκος άνω των 7,5 μέτρων, εφόσον μεταβιβάζονται εντός τριών μηνών αφότου πλεύσουν για πρώτη φορά ή εφόσον, πριν από τη μεταβίβασή τους, έχουν πραγματοποιήσει μέχρι 100 ώρες πλεύσεως.

15 Κατά το κεφάλαιο 3, άρθρο 30a, του νόμου περί ΦΠΑ, απαλλάσσεται από τον φόρο η μεταβίβαση καινούριων μεταφορικών μέσων τα οποία μεταφέρονται από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή για λογαριασμό τους από τη Σουηδία σε άλλο κράτος μέλος, ακόμη και αν ο αγοραστής δεν είναι καταχωρισμένος στο μητρώο ΦΠΑ.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Ο Χ, ιδιώτης κάτοικος Σουηδίας, σκοπεύει να αποκτήσει στο Ηνωμένο Βασίλειο, για προσωπική του χρήση, ένα καινούριο ιστιοπλοϊκό σκάφος του οποίου το μήκος υπερβαίνει τα 7,5 μέτρα. Μετά την παράδοση, ο Χ προτίθεται να το χρησιμοποιήσει για αναψυχή, εντός του κράτους μέλους παραδόσεως, επί χρονικό διάστημα τριών έως πέντε μηνών και να πλεύσει με το σκάφος αυτό επί 100 τουλάχιστον ώρες. Εναλλακτικώς, το εν λόγω σκάφος θα μπορούσε, αμέσως μετά την παράδοση, να μεταφερθεί εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου και να χρησιμοποιηθεί κατά ανάλογο τρόπο εντός άλλων κρατών μελών πλην του Βασιλείου της Σουηδίας. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το ίδιο αυτό σκάφος, μετά την προβλεπόμενη χρήση, θα εισαχθεί διά θαλάσσης στη Σουηδία ως τελικό προορισμό.

17 Προκειμένου να πληροφορηθεί τις φορολογικές συνέπειες της σκοπούμενης πράξεως, ο Χ ζήτησε από το Skatterättsnämnden την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως επί του ζητήματος αν, σε κάποια από τις δύο αυτές περιπτώσεις, η απόκτηση θα φορολογούνταν στη Σουηδία.

18 Το Skatterättsnämnden κατέληξε ότι σε αμφότερες τις περιπτώσεις πρέπει να κριθεί ότι ο Χ έχει προβεί σε ενδοκοινοτική απόκτηση καινούριου μεταφορικού μέσου για την οποία πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ εντός της Σουηδίας. Η εν λόγω αρχή έκρινε ότι το ιστιοπλοϊκό σκάφος, παραδιδόμενο από το ναυπηγείο, πρέπει να θεωρηθεί ως καινούριο μεταφορικό μέσο, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο που ο Χ θα αποκτήσει δικαίωμα διαθέσεως αυτού του ιστιοπλοϊκού σκάφους ως κύριος, αυτό δεν θα έχει χρησιμοποιηθεί επί τρεις τουλάχιστον μήνες αφότου έπλευσε για πρώτη φορά ούτε θα έχει πλεύσει επί 100 τουλάχιστον ώρες. Το γεγονός ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν θα πληρούνται όταν το σκάφος φθάσει στη Σουηδία δεν ασκεί επιρροή επί της εκτιμήσεως αυτής. Εξάλλου, το Skatterättsnämnden ήταν της γνώμης ότι η μεταφορά αρχίζει κατά την απόκτηση ή κατά την παράδοση του επιμάχου σκάφους από τον πωλητή και ότι ο τόπος ενδοκοινοτικής αποκτήσεως βρίσκεται στο κράτος μέλος εντός του οποίου θα βρίσκεται το σκάφος αυτό κατά τον χρόνο ολοκληρώσεως της μεταφοράς, εν προκειμένω στη Σουηδία.

19 Εκτιμώντας ότι η σκοπούμενη απόκτηση έπρεπε να φορολογηθεί ως παράδοση πραγματοποιηθείσα εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Χ άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω προκριματικής γνωμοδοτήσεως ενώπιον του Regeringsrätten. Το Skatteverket ζήτησε από το αιτούν δικαστήριο να επικυρώσει την εν λόγω γνωμοδότηση.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Regeringsrätten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 138 και 20 της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι η μεταφορά εκ του εδάφους του κράτους μέλους προελεύσεως πρέπει να αρχίσει εντός ορισμένης προθεσμίας, προκειμένου η μεταβίβαση να απαλλάσσεται από τον φόρο και προκειμένου να πρόκειται περί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως;

2) Ομοίως, έχουν τα προαναφερθέντα άρθρα την έννοια ότι η μεταφορά πρέπει να ολοκληρωθεί στη χώρα προορισμού εντός ορισμένης προθεσμίας, προκειμένου η μεταβίβαση να απαλλάσσεται από τον φόρο και προκειμένου να πρόκειται περί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως;

3) Επηρεάζει την απάντηση στα ερωτήματα 1 και 2 το αν το αποκτώμενο αγαθό είναι ένα καινούριο μεταφορικό μέσο και ο αποκτών είναι ιδιώτης που σκοπεύει να χρησιμοποιήσει εν τέλει το μεταφορικό μέσο εντός ορισμένου κράτους μέλους;

4) Στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, σε ποιο χρονικό σημείο κρίνεται αν το μεταφορικό μέσο είναι καινούριο, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας [2006/112];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου, του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

21 Με το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 20, πρώτο εδάφιο, και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως εξαρτάται από την τήρηση ορισμένης προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επιμάχου αγαθού από το κράτος μέλος παραδόσεως προς το κράτος μέλος προορισμού. Το δικαστήριο αυτό επιθυμεί ειδικότερα να διευκρινισθεί αν το γεγονός ότι πρόκειται περί καινούριου μεταφορικού μέσου το οποίο ο ιδιώτης αποκτών έχει την πρόθεση να χρησιμοποιήσει εντός ορισμένου κράτους μέλους έχει σημασία συναφώς.

22 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι το μεταβατικό καθεστώς του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και καθιερώθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1), στηρίζεται στην καθιέρωση μιας νέας γενεσιουργού αιτίας του φόρου, δηλαδή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών, η οποία επιτρέπει τη μεταφορά των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψεις 21, 22 και 36).

23 Ως εκ τούτου, ο μηχανισμός που συνίσταται, αφενός, στην απαλλαγή, εκ μέρους του κράτους μέλους αναχωρήσεως, της παραδόσεως που συνεπάγεται την ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά, συμπληρούμενη από το δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής

του καταβληθέντος εντός του κράτους μέλους αυτού ΦΠΑ εισροών και, αφετέρου, στη φορολόγηση, εκ μέρους του κράτους μέλους αφίξεως, της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, σκοπούσε στη σαφή οριοθέτηση των φορολογικών εξουσιών των κρατών μελών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder, Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψη 40).

24 Όσον αφορά, ειδικότερα, τους κανόνες που διέπουν τη φορολόγηση της αποκτήσεως καινούριων μεταφορικών μέσων, από την ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112, η οποία επαναλαμβάνει το περιεχόμενο της ενδέκατης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας 91/680, προκύπτει ότι οι κανόνες αυτοί έχουν ως σκοπό, πλην της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων, την αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών οι οποίες ενδέχεται να σημειωθούν λόγω της εφαρμογής διαφορετικών συντελεστών. Πράγματι, ελλείψει μεταβατικού καθεστώτος, η εμπορία καινούριων μεταφορικών μέσων θα περιοριζόταν στα κράτη μέλη με χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ, εις βάρος των άλλων κρατών μελών και των φορολογικών τους εσόδων. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 34 των προτάσεών της, ο νομοθέτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης φορολόγησε, με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112, την απόκτηση καινούριων μεταφορικών μέσων όχι μόνον από υποκειμένους στον φόρο ή από μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, αλλά και από ιδιώτες, ιδίως λόγω της σημαντικής αξίας και της δυνατότητας ευχερούς μεταφοράς των αγαθών αυτών.

25 Υπό το πρίσμα αυτού του πλαισίου και αυτών των σκοπών πρέπει να ερμηνευθούν οι διατάξεις τις οποίες αφορούν τα υποβληθέντα στο Δικαστήριο ερωτήματα.

26 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα αν η μεταφορά του επιμάχου αγαθού προς τον αποκτώντα, κατά την έννοια των άρθρων 20, πρώτο εδάφιο, και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός ορισμένης προθεσμίας, διαπιστώνεται εκ προοιμίου ότι οι διατάξεις αυτές προβλέπουν τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου μια πράξη να χαρακτηρισθεί ως ενδοκοινοτική παράδοση ή απόκτηση.

27 Ως εκ τούτου, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως εφαρμόζεται μόνον όταν το δικαίωμα διαθέσεως του αγαθού ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως. (βλ. αποφάσεις Teleos κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 42, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 23).

28 Η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτηση αυτού συνιστούν στην πραγματικότητα μία και την αυτή οικονομική πράξη, οπότε οι διατάξεις των οποίων γίνεται μνεία στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως πρέπει να ερμηνευθούν κατά τρόπον που να τους αποδίδει την ίδια έννοια και το ίδιο περιεχόμενο (βλ., όσον αφορά τα άρθρα 28α, παράγραφος 3, πρώτο εδάφιο, και 28γ, Α, στοιχείο α΄, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, των οποίων το περιεχόμενο αντιστοιχεί σε αυτό των άρθρων 20, πρώτο εδάφιο, και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, απόφαση Teleos κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψεις 23 και 34).

29 Στη συνέχεια, επισημαίνεται ότι ούτε το γράμμα του άρθρου 20, πρώτο εδάφιο, ούτε το γράμμα του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι η μεταφορά του επιμάχου αγαθού προς τον αποκτώντα πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί εντός κάποιας προθεσμίας, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αυτές.

30 Εξάλλου, η επιβολή συγκεκριμένης προθεσμίας για τη μεταφορά αυτή θα αντέβαινε στην οικονομία των εν λόγω διατάξεων, καθώς και στην οικονομία και στους σκοπούς του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ που έχει εφαρμογή στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, όπως αυτά υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 22 έως 24 της παρούσας αποφάσεως.

31 Συγκεκριμένα, ο καθορισμός προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επιμάχου αγαθού προς τον αποκτώντα θα παρείχε

στους αποκτώντες τη δυνατότητα να επιλέγουν το κράτος μέλος στο οποίο θα φορολογηθεί η απόκτηση καινούριου μεταφορικού μέσου, με γνώμονα τους συντελεστές και τις προϋποθέσεις που τους ευνοούν περισσότερο. Το ενδεχόμενο αυτό θα διακύβευε την επίτευξη του σκοπού του μεταβατικού καθεστώτος που ΦΠΑ που έχει εφαρμογή επί του ενδοκοινοτικού εμπορίου, καθόσον θα στερούσε από τα κράτη μέλη εντός των οποίων όντως χωρεί η τελική κατανάλωση των αγαθών τα φορολογικά έσοδα που τους ανήκουν. Ομοίως, η παροχή της επιλογής αυτής στους αποκτώντες έρχεται σε αντίθεση με τον σκοπό της προλήψεως των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών, στο πλαίσιο της εμπορίας καινούριων μεταφορικών μέσων.

32 Η υπόθεση της κύριας δίκης εμφαίνει ότι η αρχή της φορολογήσεως εντός του κράτους προορισμού δεν τηρείται αν εφαρμοσθεί συγκεκριμένη προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επιμάχου αγαθού προς τον αποκτώντα. Συγκεκριμένα, αν γινόταν δεκτή η θεωρία του Χ, με την οποία προβάλλεται η ύπαρξη απαρέγκλιτης προθεσμίας για την έναρξη της μεταφοράς του οικείου αγαθού, θα αρκούσε να καθυστερήσει αυτός τη μεταφορά του οικείου αγαθού προς το κράτος μέλος προορισμού για να αποκρύψει τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα της πράξεως ή για να τροποποιήσει την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων υπέρ άλλου κράτους μέλους πλην του κράτους προορισμού της ενδοκοινοτικής πράξεως. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το Βασίλειο της Σουηδίας θα στερούνταν τα φορολογικά του έσοδα.

33 Κατά συνέπεια, ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως δεν πρέπει να εξαρτάται από την τήρηση συγκεκριμένης προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του αποκτώμενου ή παραδιδόμενου αγαθού. Ωστόσο, προκειμένου να πραγματοποιηθεί ο χαρακτηρισμός αυτός και να καθορισθεί ο τόπος αποκτήσεως, πρέπει να θεμελιωθεί η ύπαρξη χρονικού και υλικού συνδέσμου μεταξύ της παραδόσεως του επιμάχου αγαθού και της μεταφοράς του, καθώς και μια συνέχεια στη διεξαγωγή της πράξεως.

34 Τέλος, η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση από το επιχείρημα του Χ ότι η ισχύουσα στο Ηνωμένο Βασίλειο κανονιστική ρύθμιση προβλέπει συγκεκριμένη προθεσμία δύο μηνών εντός της οποίας το οικείο αγαθό πρέπει να μεταφερθεί

εκτός της εθνικής επικράτειας, προκειμένου οι αρχές του κράτους μέλους αυτού να μην επιβάλουν ΦΠΑ. Ο Χ εκτιμά ότι, σε περίπτωση που η μεταφορά του επιμάχου αγαθού δεν πραγματοποιηθεί εντός της προθεσμίας αυτής, ο ΦΠΑ θα οφείλεται στο Ηνωμένο Βασίλειο και ότι, αν το Βασίλειο της Σουηδίας εισπράξει επίσης τον φόρο λόγω της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, θα υπάρξει διπλή φορολόγηση.

35 Μολονότι αληθεύει, βεβαίως, ότι τα κράτη μέλη καθορίζουν, σύμφωνα με το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσουν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, προς διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των εν λόγω απαλλαγών και προς αποτροπή κάθε ενδεχόμενης φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και καταχρήσεως, εντούτοις, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψεις 29 και 30, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-271/06, Netto Supermarkt, Συλλογή 2008, σ. I-771, σκέψη 18).

36 Ειδικότερα, όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έκρινε ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα κράτη μέλη οφείλουν να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο και συγχρόνως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψη 46, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεως Teleos κ.λπ., σκέψη 52, και Netto Supermarkt, σκέψη 19).

37 Επιπλέον, τα μέτρα τα οποία τα κράτη μέλη λαμβάνουν προς τούτο δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59, της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 92, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée, Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 26).

38 Συνεπώς, αν κράτος μέλος επιβάλει ΦΠΑ, λόγω μη τηρήσεως της προβλεπόμενης στην εθνική του ρύθμιση προθεσμίας μεταφοράς, επί πράξεως πληρούσας τις αντικειμενικές προϋποθέσεις μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, πρέπει να επιστρέψει τον κατά τα άνω καταβληθέντα φόρο, προκειμένου να αποφύγει τη διπλή φορολόγηση που θα μπορούσε να απορρέει από την άσκηση αρμοδιοτήτων εκ μέρους του κράτους μέλους προορισμού. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 21 του κανονισμού (ΕΚ) 1777/2005 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 288, σ. 1), το κράτος μέλος αφίξεως των αποστελλομένων ή μεταφερομένων αγαθών εντός του οποίου πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ασκεί τη φορολογική του αρμοδιότητα ανεξάρτητα από την αντιμετώπιση της συναλλαγής ως προς τον ΦΠΑ εντός του κράτους μέλους αναχωρήσεως των αποστελλομένων ή μεταφερομένων αγαθών.

39 Όσον αφορά, δεύτερον, τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καινούριων μεταφορικών μέσων από μη υποκειμένους στον ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι οι ίδιες σκέψεις ισχύουν ως προς την προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να πραγματοποιηθεί η μεταφορά του αγαθού προς τον αποκτώντα. Η ερμηνεία που επιβεβαιώνει την απουσία συγκεκριμένης προθεσμίας μεταφοράς επιβάλλεται, υπό τις συνθήκες αυτές, κατά μείζονα λόγο δεδομένου ότι, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 31 και 32 της παρούσας αποφάσεως, η ύπαρξη απαρέγκλιτης προθεσμίας παρέχει στους αποκτώντες τη δυνατότητα να καταστρατηγούν όχι μόνον τον σκοπό απονομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος εντός του οποίου πραγματοποιείται η τελική κατανάλωση του οικείου αγαθού, αλλά και τον σκοπό της προλήψεως των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού τον οποίο επιδιώκει η κανονιστική ρύθμιση της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί φορολογήσεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως καινούριων μεταφορικών μέσων.

40 Εντούτοις, προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο απάντηση η οποία θα του είναι χρήσιμη για την επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, πρέπει να διευκρινισθεί υπό ποιες προϋποθέσεις η απόκτηση καινούριου μεταφορικού μέσου από ιδιώτη ο οποίος έχει την πρόθεση να χρησιμοποιήσει το οικείο αγαθό εντός ορισμένου κράτους μέλους πρέπει να χαρακτηρισθεί ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

41 Συναφώς, επιβάλλεται να υπομνησθεί η πάγια νομολογία κατά την οποία οι έννοιες που καθορίζουν τις φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των εν λόγω πράξεων (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 44, καθώς και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 41). Ως εκ τούτου, ο χαρακτηρισμός μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως πρέπει επίσης να πραγματοποιείται βάσει αντικειμενικών στοιχείων, όπως η ύπαρξη υλικής διακινήσεως των οικείων αγαθών μεταξύ κρατών μελών (προπαρατεθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 40).

42 Πάντως, προκειμένου περί καινούριων μεταφορικών μέσων, διαπιστώνεται ότι η εφαρμογή του παρατεθέντος στην προηγούμενη σκέψη κανόνα στις ενδοκοινοτικές πράξεις που αφορούν τα αγαθά αυτά δεν είναι ευχερής, λαμβανομένου υπόψη του ιδιάζοντος χαρακτήρα των πράξεων αυτών.

43 Συναφώς, αφενός, είναι δυσχερής η διάκριση της μεταφοράς μεταφορικών μέσων από τη χρήση τους. Αφετέρου, ο χαρακτηρισμός της πράξεως περιπλέκεται λόγω του ότι ο ΦΠΑ που οφείλεται για την πράξη αυτή πρέπει επίσης να καταβληθεί από μη υποκείμενο στον φόρο ιδιώτη, ως προς τον οποίο οι υποχρεώσεις που αφορούν τη δήλωση και την τήρηση βιβλίων δεν έχουν εφαρμογή, κατά τρόπον ώστε ο εκ των υστέρων έλεγχος ως προς αυτόν δεν είναι δυνατός. Εξάλλου, ως τελικός καταναλωτής, ο ιδιώτης δεν μπορεί να προβάλει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ακόμη και σε περίπτωση μεταπωλήσεως αποκτηθέντος οχήματος, και, για τον λόγο αυτόν, έχει μεγαλύτερο συμφέρον απ' ό,τι ένας επιχειρηματίας να αποφύγει την επιβολή του φόρου.

44 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να είναι δυνατός ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί μια σφαιρική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών πραγματικών στοιχείων που ασκούν επιρροή για να εκτιμηθεί αν το αποκτηθέν αγαθό απομακρύνθηκε από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, εντός τίνος κράτους μέλους θα πραγματοποιηθεί η τελική κατανάλωση.

45 Συναφώς, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 38 των προτάσεών της, μεταξύ των στοιχείων τα οποία είναι δυνατό να έχουν κάποια σπουδαιότητα περιλαμβάνονται, πλην του χρονικού ορίζοντα της μεταφοράς του εν λόγω αγαθού, ο τόπος ταξινομήσεως και συνήθους χρήσεως αυτού, ο τόπος κατοικίας του αποκτώντος, καθώς και η ύπαρξη ή η απουσία δεσμών του αποκτώντος με το κράτος μέλος παραδόσεως ή άλλο κράτος μέλος.

46 Στην ιδιαίτερη περίπτωση της αποκτήσεως ιστιοπλοϊκού σκάφους, όπως αυτή που εξετάζεται στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι δυνατόν επίσης να ασκούν επιρροή το κράτος μέλος νηολογήσεως, καθώς και ο τόπος ελλιμενισμού ή αγκυροβολήσεως του ιστιοφόρου και ο τόπος διαχειμάνσεώς του.

47 Επιπλέον, στην ιδιαίτερη περίπτωση αποκτήσεως ενός καινούριου μεταφορικού μέσου, πρέπει να ληφθούν υπόψη, κατά το μέτρο του δυνατού, οι προθέσεις του αποκτώντος κατά τον χρόνο της αποκτήσεως, υπό την προϋπόθεση ότι επιβεβαιώνονται από αντικειμενικά στοιχεία (βλ., κατ' αναλογίαν, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 24, της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 24, καθώς και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 47). Τούτο είναι κατά μείζονα λόγο αναγκαίο στην περίπτωση που το δικαίωμα διαθέσεως του αγαθού ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα εντός του κράτους μέλους παραδόσεως και αυτός αναλαμβάνει να το μεταφέρει στο κράτος μέλος προορισμού.

48 Εντούτοις, αντιθέτως προς όσα ισχυρίζεται ο Χ, δεν μπορεί να απαιτηθεί, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, η μεταφορά μεταφορικού μέσου να πραγματοποιηθεί αμέσως μετά την παράδοσή του, να είναι αδιάκοπη και το επίμαχο αγαθό να μη χρησιμοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο πριν την εν λόγω μεταφορά ή κατά τη διάρκειά της.

49 Συγκεκριμένα, αφενός, η επιβολή τέτοιων αυστηρών προϋποθέσεων θα άφηνε στον αγοραστή τη δυνατότητα να επιλέξει εντός ποίου κράτους μέλους πραγματοποιείται η φορολόγηση του επιμάχου καινούριου μεταφορικού μέσου, πράγμα το οποίο θα ερχόταν σε αντίθεση προς τον σκοπό της οδηγίας 2006/112. Αφετέρου, όπως ορθώς παρατήρησε η Σουηδική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν υπάρχει κανένας λόγος εφαρμογής διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως αναλόγως του αν το σκάφος ρυμουλκείται ή πλέει μέχρι τη Σουηδία.

50 Συγκεκριμένα, αυτό το οποίο έχει σημασία είναι να κριθεί εντός ποιου κράτους μέλους θα πραγματοποιηθεί η τελική και διαρκής χρήση του επιμάχου μεταφορικού μέσου. Προς τούτο, η χρήση του κατά τη μεταφορά, ακόμη και για αναψυχή, αντιπροσωπεύει ένα εντελώς αμελητέο διάστημα σε σχέση με την κατά κανόνα διάρκεια ζωής ενός μεταφορικού μέσου.

51 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο, δεύτερο και τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 20, πρώτο εδάφιο, και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως δεν πρέπει να εξαρτάται από την τήρηση οποιασδήποτε προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επιμάχου αγαθού από το κράτος μέλος παραδόσεως προς το κράτος μέλος προορισμού. Στην ιδιαίτερη περίπτωση της αποκτήσεως καινούριου μεταφορικού μέσου, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, ii, της οδηγίας αυτής, η κρίση περί του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της πράξεως πρέπει να πραγματοποιείται διά της συνολικής εκτιμήσεως όλων των αντικειμενικών περιστάσεων, καθώς και της προθέσεως του αγοραστή, κατά το μέτρο που επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να προσδιορισθεί το κράτος μέλος εντός του οποίου σκοπείται η τελική χρήση του οικείου αγαθού.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

52 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί ποιο χρονικό σημείο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί αν ένα μεταφορικό μέσο είναι καινούριο, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112.

53 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι από το γράμμα της εν λόγω διατάξεως προκύπτει ότι η εκτίμηση αυτή πρέπει να πραγματοποιείται κατά τον χρόνο της παραδόσεως του επιμάχου αγαθού και όχι κατά τον χρόνο αφίξεως του αγαθού αυτού στο κράτος μέλος προορισμού. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τα πλοία, το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, ii, της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι τα εν λόγω μεταφορικά μέσα νοούνται ως καινούρια, εφόσον παραδίδονται εντός τριών μηνών από την πρώτη τους θέση σε κυκλοφορία ή πριν το πλοίο πραγματοποιήσει 100 ώρες πλεύσεως.

54 Κατά το άρθρο 68, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών συντελείται κατά τον χρόνο που θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του εκάστοτε κράτους μέλους. Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ως «παράδοση αγαθών» νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

55 Συνεπώς, το ζήτημα αν το μεταφορικό μέσο που αποτελεί αντικείμενο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως είναι καινούριο κρίνεται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο μεταβιβάζεται στον αποκτώντα το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος.

56 Η ερμηνεία αυτή δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι, κατά το άρθρο 40 της οδηγίας 2006/112, ως τόπος ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο περιελεύσεως στον αποκτώντα των

αποστελλομένων ή μεταφερομένων αγαθών. Πράγματι, η διάταξη αυτή δεν ασκεί επιρροή για την επίλυση του ζητήματος αν ένα μεταφορικό μέσο είναι καινούριο, δεδομένου ότι ο σκοπός του έγκειται στην απονομή της φορολογικής αρμοδιότητας, ως προς την ενδοκοινοτική απόκτηση, στο κράτος μέλος προορισμού.

57 Συνεπώς, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί αν μεταφορικό μέσο το οποίο αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως είναι καινούριο, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος παραδόσεως του οικείου αγαθού από τον πωλητή στον αποκτώντα.

Επί των δικαστικών εξόδων

58 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 20, πρώτο εδάφιο, και 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως δεν πρέπει να εξαρτάται από την τήρηση οποιασδήποτε προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επιμάχου αγαθού από το κράτος

μέλος παραδόσεως προς το κράτος μέλος προορισμού. Στην ιδιαίτερη περίπτωση της αποκτήσεως καινούριου μεταφορικού μέσου, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, ii, της οδηγίας αυτής, η κρίση περί του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα της πράξεως πρέπει να πραγματοποιείται διά της συνολικής εκτιμήσεως όλων των αντικειμενικών περιστάσεων, καθώς και της προθέσεως του αγοραστή, κατά το μέτρο που επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να προσδιορισθεί το κράτος μέλος εντός του οποίου σκοπείται η τελική χρήση του οικείου αγαθού.

2) Προκειμένου να εκτιμηθεί αν μεταφορικό μέσο το οποίο αποτελεί αντικείμενο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως είναι καινούριο, υπό την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος παραδόσεως του οικείου αγαθού από τον πωλητή στον αποκτώντα.

(υπογραφές)