DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 november 2010 *

I mål C-84/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Regeringsrätten (Sverige) genom beslut av den 16 februari 2009, som inkom till domstolen den 26 februari 2009, i målet

X

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Arabadjiev, U. Lõhmus (referent), A. Ó Caoimh och P. Lindh,

* Rättegångsspråk: svenska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 april 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— X, genom U. Käll, D. Kleist och M. Johansson, advokater,

— Skatteverket, genom C. Olsson, advokat,

— Sveriges regering, genom A. Falk och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och B. Klein, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och P. Dejmek, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 6 maj 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 20 första stycket och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan X och Skatteverket. Målet rör ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende mervärdesbeskattningen i Sverige vid förvärv av en ny segelbåt i en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande unionslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

4 Skäl 11 i direktiv 2006/112 lyder som följer:

”Det är också lämpligt att … vissa gemenskapsinterna transaktioner som gäller … leverans av nya transportmedel till enskilda personer eller till organ som är undantagna från skatteplikt eller inte är beskattningsbara under övergångsperioden också bör beskattas i destinationsmedlemsstaten, enligt den medlemsstatens skattesatser och villkor, i den mån sådana transaktioner, i avsaknad av särskilda bestämmelser, skulle kunna befaras vålla en betydande snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstater.”

5 I artikel 2 i direktivet anges följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium

…

ii) av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller av varje annan icke beskattningsbar person, om det är fråga om nya transportmedel,

…

2. a) I punkt 1 b ii avses med transportmedel följande transportmedel avsedda för transport av personer eller varor:

…

ii) Fartyg som är längre än 7,5 meter, med undantag av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet, fartyg som används för sjörädd-ning eller assistans och fartyg som används för kustfiske.

…

b) Dessa transportmedel skall anses vara ’nya’ i följande fall:

…

ii) Fartyg: om leveransen utförs inom tre månader efter det att fartyget först togs i bruk eller om det har seglat högst 100 timmar.

…

c) Medlemsstaterna skall fastställa de betingelser under vilka de omständigheter som avses i led b kan anses vara uppfyllda.”

6 Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, i enlighet med artikel 14.1 i direktivet.

7 Artikel 20 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”Med *gemenskapsinternt förvärv av varor* avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

8 Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, enligt artikel 40 i direktiv 2006/112.

9 Följande stadgas i artikel 68 i direktivet:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum.

Det gemenskapsinterna förvärvet av varor skall anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum.”

10 Artikel 138 i direktivet har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

2. Förutom de leveranser som avses i punkt 1 skall medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av nya transportmedel som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen till förvärvaren, om leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.

…”

Den nationella lagstiftningen

11 Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (SFS 1994:200) (nedan kallad ML) ska mervärdesskatt betalas vid bland annat sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet, samt för gemenskapsinterna förvärv av varor som är lös egendom.

12 Enligt 2 a kap. 2 § ML förstås med gemenskapsinternt förvärv att någon mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne, eller av säljaren eller för någonderas räkning, till Sverige från en annan medlemsstat.

13 Enligt 2 a kap. 3 § ML ska en vara anses förvärvad enligt bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv om förvärvet avser ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § ML.

14 Enligt 1 kap. 13 a § ML förstås med nya transportmedel bland annat fartyg, med vissa här inte aktuella undantag, vars längd överstiger 7,5 meter, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller om de före omsättningen har färdats högst 100 timmar.

15 Enligt 3 kap. 30 a § ML undantas omsättning av nya transportmedel som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till en annan medlemsstat från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Målet gäller en privatperson, X, som är bosatt i Sverige. X avser att i Förenade kungariket för privat bruk förvärva en ny segelbåt vars längd överstiger 7,5 meter. X avser att efter leveransen använda segelbåten för fritidsändamål i leveransmedlemsstaten under tre till fem månader och därvid segla båten under mer än 100 timmar. Alternativt ska segelbåten direkt efter leverans föras ut från Förenade kungariket för att användas på motsvarande sätt i andra medlemsstater än Konungariket Sverige. I båda fallen ska, efter den planerade användningen, samma båt sjövägen föras till Sverige som är slutdestination.

17 För att få klarhet i beskattningskonsekvenserna av det planerade förvärvet ansökte X hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked och frågade om förvärvsbeskattning ska ske i Sverige i något av de alternativa fallen.

18 Skatterättsnämnden fann att X i båda fallen får anses göra ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel för vilket han ska betala mervärdesskatt i Sverige. Nämnden fann att segelbåten, som levereras från varvet, ska anses som ett nytt transportmedel, eftersom den, vid den tidpunkt då X får möjlighet att såsom ägare förfoga över den, inte har använts mer än tre månader från det att den första gången togs i bruk eller har seglats mer än 100 timmar. Det förhållandet att dessa villkor inte längre är uppfyllda när båten kommer till Sverige saknar betydelse för denna bedömning. Skatterättsnämnden intog vidare den ståndpunkten att transporten påbörjas i samband med förvärvet eller säljarens leverans av båten och att platsen för det gemenskapsinterna förvärvet är belägen i den medlemsstat där båten befinner sig vid den tidpunkt då transporten avslutas, i förevarande fall Sverige.

19 X ansåg att det planerade förvärvet skulle beskattas som en leverans inom Förenade kungariket och överklagade därför förhandsbeskedet hos Regeringsrätten. Skatteverket yrkade å sin sida att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

20 Mot denna bakgrund beslutade Regeringsrätten att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 138 och 20 i [direktiv 2006/112] tolkas så att transporten ut ur ursprungsstatens territorium måste påbörjas inom någon viss tidsfrist för att omsättningen ska undantas från skatteplikt och ett gemenskapsinternt förvärv föreligga?

2) Ska, på motsvarande sätt, de nämnda artiklarna tolkas så att transporten måste avslutas i destinationslandet inom någon viss tidsfrist för att omsättningen ska undantas från skatteplikt och ett gemenskapsinternt förvärv föreligga?

3) Påverkas svaren på frågorna 1 och 2 av om det som förvärvas är ett nytt transportmedel och förvärvaren är en enskild person som avser att slutligen använda transportmedlet i en viss medlemsstat?

4) Vid vilken tidpunkt ska, vid ett gemenskapsinternt förvärv, bedömningen göras av om ett transportmedel är nytt enligt artikel 2.2 b i [direktiv 2006/112]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Frågorna 1–3

21 Den nationella domstolen har ställt frågorna 1–3, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 20 första stycket och 138.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att kvalificeringen av en transaktion som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv beror på om en viss tidsfrist iakttagits, inom vilken transporten av den aktuella varan från leveransmedlemsstaten till destinationsmedlemsstaten måste påbörjas eller avslutas. Nämnda domstol vill i synnerhet få klarhet i om det i detta sammanhang är av betydelse att det rör sig om ett nytt transportmedel som förvärvaren – en enskild person – avser att använda i en viss medlemsstat.

22 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) grundas på fastställandet av en ny beskattningsutlösande händelse i form av gemenskapsinterna förvärv av varor. De gör det möjligt att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkterna 21, 22 och 36).

23 Denna mekanism innefattar dels ett undantag från skatteplikt i den medlemsstat där den leverans som ger upphov till den gemenskapsinterna sändningen eller transporten påbörjas, kompletterad med rätten till avdrag eller återbetalning av den ingående mervärdesskatt som har erlagts i denna medlemsstat, dels beskattning i

destinationsmedlemsstaten av det gemenskapsinterna förvärvet. Syftet härmed var att säkerställa en klar avgränsning av medlemsstaternas skattemässiga suveränitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I-3227, punkt 40).

24 Vad i synnerhet gäller bestämmelserna om beskattning av förvärv av nya transportmedel, framgår det av skäl 11 i direktiv 2006/112, i vilket det som anges i elfte skälet i direktiv 91/680 upprepas, att dessa syftar till att, vid sidan av att fördela beskattningsrätten, förebygga att konkurrensen mellan medlemsstaterna snedvrids på grund av att olika skattesatser tillämpas. Utan övergångsregler skulle nämligen saluföringen av nya transportmedel begränsas till medlemsstater med en låg mervärdesskattesats, till skada för andra medlemsstater och deras skatteintäkter. Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 34 i sitt förslag till avgörande, har unionslagstiftaren, genom artikel 2.1 b ii i direktiv 2006/112, föreskrivit att inte bara beskattningsbara personers och icke beskattningsbara juridiska personers utan även enskilda personers förvärv av nya transportmedel är skattepliktiga, i synnerhet med hänsyn till att dessa varor har ett högt värde och är lätta att transportera.

25 Domstolen ska tolka de bestämmelser som de ställda frågorna avser mot bakgrund av detta sammanhang och dessa målsättningar.

26 Vad gäller, för det första, frågan huruvida den aktuella transporten av varan till förvärvaren, i den mening som avses i artiklarna 20 första stycket och 138.1 i direktiv 2006/112, ska äga rum inom en viss tidsfrist, kan det inledningsvis konstateras att det i dessa bestämmelser anges villkor som måste vara uppfyllda för att en transaktion ska kvalificeras som gemenskapsintern leverans eller som gemenskapsinternt förvärv.

27 Ett gemenskapsinternt förvärv av en vara och undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans sker, respektive blir tillämpligt, således bara om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (se domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 42, samt dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 23).

28 En gemenskapsintern leverans av en vara och ett gemenskapsinternt förvärv av densamma utgör emellertid i realiteten en och samma ekonomiska transaktion. De i punkt 26 i förevarande dom nämnda bestämmelserna ska därför tolkas på ett sådant sätt att de får samma innebörd och räckvidd (se – vad gäller artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i sjätte direktivet, vilka till sitt innehåll överensstämmer med det i artiklarna 20 första stycket respektive 138.1 i direktiv 2006/112 – domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkterna 23 och 34).

29 Det ska därefter påpekas att det varken föreskrivs i artikel 20 första stycket eller i artikel 138.1 i direktiv 2006/112, enligt bestämmelsernas lydelser, att transporten av den aktuella varan till förvärvaren måste påbörjas eller avslutas inom någon viss tidsfrist för att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga.

30 Det skulle dessutom strida mot systematiken i nämnda bestämmelser, liksom mot sammanhanget och målsättningen för de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handeln inom gemenskapen, att föreskriva en exakt tidsfrist för denna transport, såsom det erinrats om i punkterna 22–24 i förevarande dom.

31 Om en tidsfrist tillämpas, inom vilken transporten av den aktuella varan till förvärvaren ska inledas eller avslutas, ges förvärvarna nämligen möjlighet att välja i vilken

medlemsstat förvärvet av ett nytt transportmedel ska beskattas, enligt de skattesatser och villkor som är förmånligast för dem. En sådan möjlighet skulle emellertid äventyra förverkligandet av syftet med de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handeln inom gemenskapen. De medlemsstater i vilka slutkonsumtionen verkligen äger rum skulle nämligen fråntas de skatteintäkter de har rätt till. Att ge förvärvarna en sådan valmöjlighet skulle likaså strida mot syftet att förebygga en snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna vad gäller handeln med nya transportmedel.

32 Målet vid den nationella domstolen belyser den omständigheten att följden av att tillämpa en exakt tidsfrist, inom vilken den aktuella transporten av varan till förvärvaren måste inledas eller avslutas, blir att principen om beskattning i destinationsmedlemsstaten åsidosätts. Om den tolkning som X förordar godtogs, enligt vilken det finns en strikt tidsfrist för att inleda transporten av den aktuella varan, skulle det nämligen räcka för honom att fördröja transporten av den aktuella varan till destinationsmedlemsstaten för att dölja transaktionens gemenskapsinterna karaktär eller för att ändra fördelningen av beskattningsrätten till fördel för en annan medlemsstat än den som är destinationsland för den gemenskapsinterna transaktionen. I båda fallen skulle Konungariket Sverige fråntas sina skatteintäkter.

33 Kvalificeringen av en transaktion som gemenskapsintern leverans eller gemenskapsinternt förvärv kan således inte vara avhängig att en exakt tidsfrist iakttas, inom vilken transporten av den levererade eller förvärvade varan måste inledas eller avslutas. För att en sådan kvalificering ska kunna göras och platsen för förvärvet bestämmas måste det emellertid fastställas ett tidsmässigt och materiellt samband mellan leveransen av den aktuella varan och transporten av densamma, liksom att det finns en kontinuitet i transaktionens förlopp.

34 Denna tolkning påverkas slutligen inte av X:s argument, att det i de tillämpliga bestämmelserna i Förenade kungariket föreskrivs en exakt tidsfrist, nämligen två månader, inom vilken den aktuella varan måste transporteras ut ur landet för att

myndigheterna i denna medlemsstat ska avstå från att påföra mervärdesskatt. X anser att mervärdesskatten ska betalas till Förenade kungariket för det fall transporten av den aktuella varan inte sker inom denna tidsfrist och att det skulle uppstå dubbelbeskattning om även Konungariket Sverige påförde mervärdesskatt på grund av att det är ett gemenskapsinternt förvärv.

35 Det ankommer förvisso på medlemsstaterna att fastställa villkoren för att undanta gemenskapsinterna leveranser från skatteplikt, i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och att förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, i enlighet med artikel 131 i direktiv 2006/112. Medlemsstaterna ska emellertid iaktta de allmänna rättsprinciper som är en del av unionens rättsordning, däribland principerna om rättssäkerhet och proportionalitet, när de utövar sina befogenheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-4191, punkterna 29 och 30, och av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt, REG 2008, s. I-771, punkt 18).

36 Vad särskilt gäller proportionalitetsprincipen, har domstolen funnit att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån motverkar de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga (se dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl., punkt 46, samt domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkt 52, och Netto Supermarkt, punkt 19).

37 De åtgärder som medlemsstaterna kan vidta i detta syfte får heller inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet (se dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 59, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 92, och av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 26).

38 Om en medlemsstat påför mervärdesskatt vid en transaktion som uppfyller de objektiva villkoren för en gemenskapsintern leverans, på grund av att tidsfristen för transporten enligt nationell lagstiftning inte iakttagits, måste den följaktligen bevilja återbetalning av den därvid erlagda skatten för att undvika den dubbelbeskattning som kan bli följden av att destinationsmedlemsstaten utövar sin behörighet. Den medlemsstat dit en försändelse eller transport av varor anländer och där ett gemenskapsinternt förvärv av varor äger rum ska nämligen utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som har tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats, i enlighet med artikel 21 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EUT L 288, s. 1).

39 Vad därefter gäller gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel som görs av i mervärdesskattehänseende icke-beskattningsbara personer, ska samma överväganden göras avseende den tidsfrist inom vilken varutransporten till förvärvaren ska äga rum. Den tolkning som innebär att det inte föreligger en bestämd tidsfrist för transporten gör sig av än starkare skäl gällande under sådana förhållanden, eftersom, såsom konstaterades i punkterna 31 och 32 i förvarande dom, förekomsten av en strikt tidsfrist skulle göra det möjligt för förvärvarna att kringgå inte bara syftet att låta den medlemsstat där den aktuella varan slutkonsumeras erhålla skatteintäkterna, utan även syftet att förhindra snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstaterna, vilket är ett tydligt mål för unionslagstiftningen om beskattning av gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel.

40 För att ge den nationella domstolen ett användbart svar för lösningen av den där aktuella tvistefrågan, ska det likväl preciseras under vilka förhållanden en enskild persons förvärv av ett nytt transportmedel i avsikt att använda den aktuella varan i en viss medlemsstat ska kvalificeras som ett gemenskapsinternt förvärv.

41 Enligt fast rättspraxis är begrepp som definierar skattepliktiga transaktioner inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt av objektiv karaktär, och de är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna (se dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 44, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 41). Kvalificeringen som gemenskapsintern leverans eller gemenskapsinternt förvärv måste alltså ske på objektiva grunder, såsom att de berörda varorna har förflyttats fysiskt mellan medlemsstaterna (domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 40).

42 Vad gäller nya transportmedel kan det emellertid konstateras att det inte är enkelt att tillämpa den i ovanstående punkt nämnda ordningen på gemenskapsinterna transaktioner avseende sådana varor, med hänsyn till dessa transaktioners särskilda karaktär.

43 Det är för det första svårt att skilja mellan transporten av transportmedel och användningen av desamma. För det andra är kvalificeringen av transaktionen komplicerad på grund av att den aktuella mervärdesskatten även ska betalas av icke beskattningsbara enskilda personer som inte har några skyldigheter vad avser redovisning och bokföring, varför det inte är möjligt att göra en senare kontroll av den. Inte heller har en enskild person, i egenskap av slutkonsument, rätt att göra avdrag för mervärdesskatten, ens vid återförsäljning av ett förvärvat fordon, och denne har därför ett större intresse än en näringsidkare av att undandra sig beskattning.

44 För att kunna kvalificera en transaktion som ett gemenskapsinternt förvärv är det under dessa förhållanden nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter som är relevanta för att bestämma huruvida den förvärvade varan verkligen har lämnat leveransmedlemsstaten och, om så är fallet, i vilken medlemsstat slutkonsumtionen sker.

45 Såsom generaladvokaten angav i punkt 38 i sitt förslag till avgörande, återfinns bland de omständigheter som härvid kan ha betydelse, utöver det tidsmässiga förloppet av den aktuella varutransporten, bland annat platsen för registreringen och för den normala användningen av varan, förvärvarens bostadsort samt förekomsten eller avsaknaden av band mellan förvärvaren och leveransmedlemsstaten eller med någon annan medlemsstat.

46 I det särskilda fall som gäller förvärv av en segelbåt, såsom det som avses i målet i den nationella domstolen, kan även flaggmedlemsstaten visa sig vara relevant, liksom den plats där segelbåten normalt kommer att förtöjas eller förankras och dess uppläggningsplats för vinterförvaring.

47 Vidare ska det i det särskilda fall som gäller förvärv av ett nytt transportmedel i så stor utsträckning som möjligt beaktas vilka avsikter förvärvaren hade vid förvärvsögonblicket, förutsatt att dessa kan styrkas av objektiva omständigheter (se analogt, vad gäller avdragsrätt, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 24, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 24, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 47). Detta är än mer nödvändigt när förvärvaren förvärvar rätten att såsom ägare förfoga över den aktuella varan i leveransmedlemsstaten och åtar sig att transportera den till destinationsmedlemsstaten.

48 Tvärtemot vad X har gjort gällande kan det emellertid inte, med avseende på ett gemenskapsinternt förvärv, krävas att transporten av ett transportmedel sker omedelbart efter leveransen, att den är oavbruten och att den aktuella varan inte används på något sätt, vare sig före eller under nämnda transport.

49 Om så rigorösa villkor ställdes skulle det nämligen innebära att förvärvaren gavs möjlighet att välja i vilken medlemsstat beskattningen av det aktuella nya transportmedlet skulle ske, vilket skulle strida mot syftet med direktiv 2006/112. Såsom den svenska regeringen med rätta påpekade vid förhandlingen, finns det vidare inga skäl att skattemässigt skilja mellan det fallet att båten transporteras till Sverige på ett släp och det att den seglas dit.

50 Det viktiga är nämligen att fastställa i vilken medlemsstat den slutliga och varaktiga användningen av det aktuella transportmedlet ska äga rum. En användning av transportmedlet under transporten, även för rekreationsändamål, motsvarar inte mer än en helt försumbar tidsperiod i förhållande till ett transportmedels allmänna livslängd.

51 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågorna 1–3 besvaras enligt följande. Artiklarna 20 första stycket och 138.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att kvalificeringen av en transaktion som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv inte kan bero på om någon viss tidsfrist har iakttagits, inom vilken transporten av den aktuella varan från leveransmedlemsstaten till destinationsmedlemsstaten måste påbörjas eller avslutas. I det särskilda fall som gäller förvärv av ett nytt transportmedel i den mening som avses i artikel 2.1 b ii i direktivet, ska frågan huruvida transaktionen är av gemenskapsintern karaktär avgöras genom en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas av objektiva omständigheter som gör det möjligt att identifiera den medlemsstat i vilken den slutliga användningen av den aktuella varan planeras äga rum.

Fråga 4

52 Den nationella domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i vilken tidpunkt som ska ligga till grund för bedömningen av om ett transportmedel är nytt i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112, när det är fråga om ett gemenskapsinternt förvärv.

53 Det följer av lydelsen av nämnda bestämmelse att en sådan bedömning ska avse tidpunkten för leveransen av varan och inte den tidpunkt då varan anländer till destinationsmedlemsstaten. När det gäller fartyg anges det nämligen i artikel 2.2 b ii i direktiv 2006/112 att dessa transportmedel ska anses vara nya om leveransen utförs inom tre månader efter det att fartyget först togs i bruk eller om det har seglat högst 100 timmar.

54 Det gemenskapsinterna förvärvet av varor ska emellertid anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum, i enlighet med artikel 68 andra stycket i direktivet. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, enligt lydelsen i artikel 14.1 i samma direktiv.

55 Härav följer att bedömningen av huruvida ett transportmedel som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv är nytt ska avse den tidpunkt då rätten att såsom ägare förfoga över transportmedlet överförs från säljaren till förvärvaren.

56 Denna tolkning påverkas inte av den omständigheten att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då sändningen eller transporten till förvärvaren avslutas, enligt artikel 40

i direktiv 2006/112. Denna bestämmelse saknar nämligen betydelse för att fastställa huruvida ett transportmedel är nytt, eftersom dess syfte är att tilldela destinationsmedlemsstaten beskattningsrätten för det gemenskapsinterna förvärvet.

57 Den fjärde frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Bedömningen av om ett transportmedel som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv är nytt, i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112, ska avse den tidpunkt då säljaren levererar den aktuella varan till förvärvaren.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Artiklarna 20 första stycket och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att kvalificeringen av en transaktion som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv inte kan bero på om någon viss tidsfrist har iakttagits, inom vilken transporten av den aktuella varan från leveransmedlemsstaten till destinationsmedlemsstaten måste påbörjas eller

avslutas. I det särskilda fall som gäller förvärv av ett nytt transportmedel i den mening som avses i artikel 2.1 b ii i direktivet, ska frågan huruvida transaktionen är av gemenskapsintern karaktär avgöras genom en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter och av förvärvarens avsikt, i den mån denna kan styrkas av objektiva omständigheter som gör det möjligt att identifiera den medlemsstat i vilken den slutliga användningen av den aktuella varan planeras äga rum.

2) Bedömningen av om ett transportmedel som är föremål för ett gemenskapsinternt förvärv är nytt, i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112, ska avse den tidpunkt då säljaren levererar den aktuella varan till förvärvaren.

Underskrifter