HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 noiembrie 2010 *

În cauza C-84/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Regeringsrätten (Suedia), prin decizia din 16 februarie 2009, primită de Curte la 26 februarie 2009, în procedura

X

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, U. Lõhmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

* Limba de procedură: suedeza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 aprilie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru X, de U. Käll, D. Kleist și M. Johansson, advokater;

— pentru Skatteverket, de C. Olsson, advokat;

— pentru guvernul suedez, de doamnele A. Falk și S. Johannesson, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și B. Klein, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou și de doamna P. Dejmek, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 mai 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2, a articolului 20 primul paragraf și a articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X, pe de o parte, și Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de altă parte, având ca obiect o decizie de interpretare în materie fiscală a Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal) privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul") în Suedia la achiziționarea unui velier nou într-un alt stat membru.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, reglementarea Uniunii existentă în materie de TVA, în special A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

4 Potrivit considerentului (11) al Directivei 2006/112:

„De asemenea, este necesar ca, în perioada de tranziție respectivă, […] livrarea de mijloace de transport noi persoanelor fizice sau organismelor scutite de la plata impozitului sau neimpozabile să fie impozitate în statul membru de destinație, în conformitate cu respectivele cote și în condițiile stabilite de către statul membru respectiv, în măsura în care operațiunile respective pot cauza, în absența unor dispoziții speciale, denaturări semnificative ale concurenței între statele membre."

5 Articolul 2 din această directivă prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

[…]

(ii) în cazul mijloacelor de transport noi, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau orice altă persoană neimpozabilă;

[…]

(2) (a) În sensul alineatului (1) litera (b) punctul (ii), sunt considerate «mijloace de transport» următoarele mijloace de transport, în cazul în care sunt destinate transportului de persoane sau de bunuri:

[…]

(ii) navele care depășesc 7,5 metri în lungime, cu excepția navelor utilizate pentru navigația în largul mării și care transportă călători cu plată și a navelor utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit sau pentru salvare și asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă;

[…]

(b) Aceste mijloace de transport sunt considerate «noi» în cazul:

[…]

(ii) navelor, atunci când livrarea are loc în termen de trei luni de la data primei puneri în folosință sau atunci când nava a efectuat deplasări a căror durată totală nu depășește 100 de ore;

[…]

(c) statele membre stabilesc condițiile în care pot fi considerate ca stabilite datele prevăzute la litera (b)."

6 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din directiva menționată, „livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

7 Potrivit articolului 20 primul paragraf din aceeași directivă:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor."

8 În temeiul articolului 40 din Directiva 2006/112, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează.

9 Articolul 68 din această directivă prevede:

„Faptul generator intervine atunci când este efectuată achiziția intracomunitară de bunuri.

Achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată."

10 Articolul 138 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.

(2) Pe lângă livrarea de bunuri prevăzută la alineatul (1), statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de mijloace de transport noi, expediate sau transportate clientului la o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau client sau în numele acestora, pentru persoane impozabile sau pentru persoane juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;

[…]"

Reglementarea națională

11 Potrivit articolului 1 din capitolul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (mervärdesskattelagen, SFS 1994, nr. 200, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), TVA-ul este datorat, printre altele, pentru vânzările de bunuri sau prestările de servicii efectuate pe teritoriul suedez în cadrul unei activități profesionale și pentru achizițiile intracomunitare de bunuri mobile.

12 Potrivit articolului 2 din capitolul 2a din această lege, există o achiziție intracomunitară atunci când un bun este achiziționat cu titlu oneros și este transportat către cumpărător de el însuși, de vânzător sau de un terț în numele unuia dintre aceștia dintr-un alt stat membru în Suedia.

13 Potrivit articolului 3 din capitolul 2a din Legea privind TVA-ul, se consideră că un bun a fost dobândit în cadrul unei achiziții intracomunitare dacă aceasta privește un mijloc de transport nou prevăzut de articolul 13a din capitolul 1 din legea menționată.

14 Conform articolului 13a din capitolul 1 din aceeași lege, se consideră mijloace de transport noi, printre altele, navele – cu anumite excepții lipsite de relevanță în prezenta cauză – care depășesc 7,5 metri în lungime, atunci când vânzarea are loc în termen de trei luni de la data primei puneri în folosință sau nava a efectuat înaintea vânzării deplasări a căror durată totală nu depășește 100 de ore.

15 Potrivit articolului 30a din capitolul 3 din Legea privind TVA-ul, sunt scutite de taxă vânzările de mijloace de transport noi, transportate de vânzător, de cumpărător sau în numele unuia dintre aceștia din Suedia către un alt stat membru, chiar și atunci când cumpărătorul nu este înregistrat ca persoană plătitoare de TVA.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

16 X, un particular cu reședința în Suedia, dorește să achiziționeze în Regatul Unit, pentru folosința personală, un velier nou cu o lungime de peste 7,5 metri. După livrare, X intenționează să îl utilizeze pentru activități de petrecere a timpului liber în statul membru de livrare o perioadă cuprinsă între trei și cinci luni, navigând astfel cu această navă mai mult de 100 de ore. Alternativ, nava respectivă ar putea, imediat după livrare, să fie transportată în afara Regatului Unit și utilizată în mod similar în alte state membre decât Regatul Suediei. În ambele ipoteze, această navă ar fi transportată, după utilizarea preconizată, pe cale maritimă până la destinația sa finală în Suedia.

17 Pentru a cunoaște consecințele fiscale ale operațiunii prevăzute, X a solicitat o decizie de interpretare în materie fiscală a Skatterättsnämnden privind problema dacă, într-o ipoteză sau în cealaltă, achiziția ar fi taxată în Suedia.

18 Skatterättsnämnd a concluzionat că ar trebui ca în ambele cazuri să se considere că X a efectuat o achiziție intracomunitară a unui mijloc de transport nou, pentru care acesta ar trebui să plătească TVA-ul în Suedia. Autoritatea respectivă a considerat că velierul, livrat de șantierul naval, trebuie considerat drept un mijloc de transport nou, dat fiind că, în momentul în care X ar obține dreptul de a dispune de acest velier în calitate de proprietar, acesta va fi fost utilizat timp de mai mult de trei luni de la prima punere în folosință și nu va fi navigat mai mult de 100 de ore. Faptul că aceste condiții nu ar mai fi îndeplinite la sosirea respectivei nave în Suedia nu ar avea vreun efect asupra acestei aprecieri. În plus, Skatterättsnämnden a considerat că transportul începe odată cu achiziționarea sau livrarea de către vânzător a navei în cauză și că locul achiziției intracomunitare este situat în statul membru în care se află această navă la momentul terminării transportului, în speță în Suedia.

19 Considerând că achiziția prevăzută ar trebui impozitată ca livrare efectuată în interiorul Regatului Unit, X a formulat o acțiune împotriva acestei decizii de interpretare în fața Regeringsrätten. La rândul său, Skatteverket a solicitat instanței de trimitere să confirme respectiva decizie de interpretare.

20 În aceste condiții, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 138 și 20 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că transportul de pe teritoriul statului membru de origine trebuie să fie început într-un anumit termen pentru a scuti de taxă o vânzare și a considera că există o achiziție intracomunitară?

2) În mod similar, respectivele articole trebuie interpretate în sensul că transportul trebuie să fi fost terminat în statul de destinație într-un anumit termen pentru a scuti de taxă o vânzare și a considera că există o achiziție intracomunitară?

3) Răspunsul la prima și la a doua întrebare este influențat de faptul că bunul achiziționat este un mijloc de transport nou, iar cumpărătorul este un particular care intenționează în realitate să utilizeze mijlocul de transport într-un anumit stat membru?

4) În ceea ce privește o achiziție intracomunitară, la ce moment trebuie să se raporteze aprecierea privind calitatea de mijloc de transport nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva [2006/112]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima, la a doua și la a treia întrebare

21 Prin intermediul primei, al celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 20 primul paragraf și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că desemnarea unei operațiuni drept livrare sau achiziție intracomunitară depinde de respectarea unui anumit termen în care trebuie să înceapă sau să se încheie transportul bunului în cauză din statul membru de livrare către statul membru de destinație. Această instanță urmărește în special să afle dacă prezintă importanță în acest sens faptul că este vorba despre un mijloc de transport nou pe care cumpărătorul, un particular, are intenția să îl utilizeze într-un anumit stat membru.

22 În prealabil, trebuie amintit că regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, instituit prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1), este întemeiat pe stabilirea unui nou fapt generator al taxei, și anume achiziția intracomunitară de bunuri, permițând transferul veniturilor fiscale către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctele 21, 22 și 36).

23 Astfel, mecanismul care constă, pe de o parte, într-o scutire de către statul membru de plecare a livrării care determină expediția sau transportul intracomunitar, completată cu dreptul de deducere sau rambursarea TVA-ului achitat în amonte în acest stat

membru, și, pe de altă parte, într-o taxare de către statul membru de sosire a achiziției intracomunitare, urmărește să asigure o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 4).

24 În ceea ce privește în special normele privind impozitarea achizițiilor de mijloace de transport noi, din considerentul (11) al Directivei 2006/112, care reia conținutul celui de al unsprezecelea considerent al Directivei 91/680, reiese că acestea urmăresc, în afara repartizării competențelor fiscale, evitarea denaturărilor concurenței între statele membre, care ar putea rezulta din aplicarea unor cote diferite. Astfel, în absența unui regim tranzitoriu, comercializarea mijloacelor de transport noi s-ar limita la statele membre cu o cotă scăzută a TVA-ului, în detrimentul celorlalte state membre și a veniturilor fiscale ale acestora. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 34 din concluziile prezentate, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (ii) din Directiva 2006/112, legiuitorul Uniunii a supus impozitării achiziționarea de mijloace de transport noi, efectuată nu numai de persoane impozabile și de persoane juridice neimpozabile, ci și de particulari, în special datorită valorii ridicate și faptului că aceste bunuri sunt transportabile cu ușurință.

25 Acestea sunt contextul și finalitățile în lumina cărora trebuie să fie interpretate dispozițiile vizate în întrebările adresate Curții.

26 În ceea ce privește, în primul rând, problema dacă transportul bunului în cauză către cumpărător, în sensul articolului 20 primul paragraf și al articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trebuie să aibă loc într-un anumit termen, trebuie constatat de la bun început că aceste dispoziții prevăd condiții care trebuie îndeplinite pentru ca o operațiune să fie calificată ca fiind livrare sau achiziție intracomunitară de bunuri.

27 Astfel, achiziția intracomunitară a unui bun nu este efectuată și scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează, furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat într-un alt stat membru și, ca urmare a acestei expediții sau a acestui transport, bunul respectiv a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 42, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 23).

28 Or, livrarea intracomunitară a unui bun și achiziția intracomunitară a acestuia constituie, în realitate, una și aceeași operațiune economică, astfel încât este necesar să se dea dispozițiilor menționate la punctul 26 din prezenta hotărâre o interpretare care să le confere o semnificație și o întindere identice [a se vedea, în ceea ce privește articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, al căror conținut corespunde celui al articolului 20 primul paragraf și, respectiv, al articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/11, Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctele 23 și 34].

29 În continuare, trebuie arătat că nici articolul 20 primul paragraf, nici articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu prevăd în textul lor că, pentru ca aceste dispoziții să fie aplicabile, transportul bunului în cauză către cumpărător trebuie să înceapă sau să se încheie într-un anumit termen.

30 Pe de altă parte, impunerea unui termen precis pentru acest transport ar fi contrară economiei dispozițiilor menționate, precum și contextului și finalităților regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, astfel cum au fost amintite la punctele 22-24 din prezenta hotărâre.

31 Astfel, aplicarea unui termen în care ar trebui să înceapă sau să se încheie transportul bunului în cauză către cumpărător ar da cumpărătorilor posibilitatea să aleagă statul

membru de impunere a achiziției unui mijloc de transport nou în funcție de cotele și de condițiile care le sunt mai favorabile. Or, o astfel de posibilitate ar compromite realizarea obiectivului regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, prin aceea că ar lipsi statele membre în care are efectiv loc consumul final de veniturile fiscale ce le aparțin. De asemenea, a lăsa cumpărătorilor o astfel de posibilitate de a alege ar fi contrar obiectivului de prevenire a denaturărilor concurenței între statele membre în cadrul comerțului cu mijloace de transport noi.

32 Acțiunea principală ilustrează nerespectarea principiului impozitării în statul membru de destinație care ar exista în cazul în care s-ar aplica un termen precis în care ar trebui să înceapă sau să se încheie transportul bunului în cauză către cumpărător. Astfel, dacă s-ar accepta interpretarea făcută de X, prin care acesta invocă existența unui termen strict pentru începerea transportului bunului în cauză, ar fi suficient să întârzie transportul bunului respectiv către statul membru de destinație pentru a disimula caracterul intracomunitar al operațiunii sau pentru a modifica repartiția competențelor fiscale în favoarea unui alt stat membru decât statul de destinație al operațiunii intracomunitare. Și într-un caz, și în celălalt, Regatul Suediei ar fi lipsit de veniturile sale fiscale.

33 Prin urmare, calificarea unei operațiuni drept livrare sau achiziție intracomunitară nu poate depinde de respectarea unui termen precis în care ar trebui să înceapă sau să se încheie transportul bunului livrat sau achiziționat. Cu toate acestea, pentru a putea efectua o astfel de calificare și pentru a determina locul achiziției, trebuie stabilită o legătură temporală și materială între livrarea bunului în cauză și transportul acestuia, precum și o continuitate în derularea operațiunii.

34 În sfârșit, această interpretare nu poate fi pusă în discuție de argumentul avansat de X potrivit căruia reglementarea în vigoare în Regatul Unit prevede un termen precis, și anume două luni, în care bunul în cauză trebuie transportat în afara teritoriului

național pentru ca autoritățile acestui stat membru să se abțină de la perceperea TVA-ului. Acesta consideră că, în cazul în care transportul bunului în cauză nu este efectuat în acest termen, TVA-ul ar fi datorat în Regatul Unit și că, dacă Regatul Suediei ar percepe de asemenea taxa în temeiul achiziției intracomunitare, ar exista o dublă impunere.

35 Deși este, cu siguranță, adevărat că statele membre stabilesc, în conformitate cu articolul 131 din Directiva 2006/112, condițiile în care sunt scutite livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor menționate și pentru a preveni orice eventuală fraudă, evaziune și abuz, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept ce fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiul securității juridice și al proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctele 29 și 30, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rep., p. I-771, punctul 18).

36 În special, în ceea ce privește principiul proporționalității, Curtea a hotărât că, potrivit acestui principiu, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând totodată să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 46, precum și Hotărârile citate anterior Teleos și alții, punctul 52, și Netto Supermarkt, punctul 19).

37 În plus, măsurile pe care statele membre le adoptă în acest scop nu pot să fie utilizate în așa fel încât să afecteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 26).

38 Rezultă că, dacă un stat membru supune la plata TVA-ului, în temeiul nerespectării termenului de transport prevăzut în reglementarea sa națională, o operațiune care îndeplinește condițiile obiective ale unei livrări intracomunitare, acesta trebuie să acorde o rambursare a taxei astfel achitate în scopul evitării unei duble impuneri care ar putea rezulta din exercitarea competențelor de către statul membru de destinație. Astfel, potrivit articolului 21 din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205), în cazul în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri, statul membru în care se încheie expediția sau transportul își exercită competența de impozitare, indiferent de tratamentul TVA-ului aplicat operațiunii în statul membru în care a început expediția sau transportul.

39 În ceea ce privește, în al doilea rând, achizițiile intracomunitare de mijloace de transport noi de către persoanele neplătitoare de TVA, trebuie să se constate că sunt valabile aceleași considerații cu privire la termenul în care trebuie să aibă loc transportul bunului la destinația cumpărătorului. Interpretarea care confirmă inexistența unui anumit termen de transport se impune în astfel de condiții cu atât mai mult cu cât, după cum s-a constatat la punctele 31 și 32 din prezenta hotărâre, existența unui termen strict ar permite cumpărătorilor să eludeze nu numai obiectivul atribuirii venitului fiscal statului membru în care are loc consumul final al bunului respectiv, ci și pe cel de prevenire a denaturărilor concurenței între statele membre, obiectiv distinct urmărit de reglementarea Uniunii referitoare la impozitarea achizițiilor intracomunitare a mijloacelor de transport noi.

40 Cu toate acestea, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util în soluționarea litigiului cu care a fost sesizată, trebuie precizat în ce condiții achiziția unui mijloc de transport nou, efectuată de un particular care are intenția să utilizeze bunul respectiv într-un anumit stat membru, ar trebui calificată drept achiziție intracomunitară.

41 În această privință, trebuie amintită jurisprudența constantă potrivit căreia noțiunile care definesc operațiunile impozabile în cadrul sistemului comun al TVA-ului au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 44, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 41). Astfel, calificarea unei livrări sau a unei achiziții intracomunitare trebuie de asemenea efectuată pe baza unor elemente obiective, precum existența unei circulații fizice a bunurilor respective între state membre (Hotărârea Teleos și alții, citată anterior, punctul 40).

42 Cu toate acestea, în ceea ce privește mijloacele de transport noi, trebuie să se constate că aplicarea regulii menționate la punctul precedent operațiunilor intracomunitare având ca obiect astfel de bunuri nu este simplă având în vedere caracterul special al acestor operațiuni.

43 În această privință, pe de o parte, este dificil să se deosebească transportul mijloacelor de transport de utilizarea acestora. Pe de altă parte, calificarea operațiunii este complicată din cauza faptului că TVA-ul aferent acesteia trebuie achitat și de un particular neimpozabil, căruia nu i se aplică obligațiile privind declarația și contabilitatea, astfel încât se dovedește imposibilă controlarea sa ulterioară. Pe de altă parte, în calitate de consumator final, particularul nu poate pretinde dreptul de deducere a TVA-ului, chiar în cazul revânzării unui vehicul achiziționat, și este astfel mai interesat decât un operator economic să se sustragă de la plata taxei.

44 În aceste condiții, pentru a putea califica o operațiune drept achiziție intracomunitară, este necesară efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor de fapt obiective care prezintă relevanță, pentru a stabili dacă bunul achiziționat a părăsit efectiv teritoriul statului membru de livrare și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce stat membru va avea loc consumul final al acestuia.

45 În această privință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 38 din concluziile prezentate, printre elementele care pot prezenta o importanță certă figurează, în afara derulării în timp a transportului bunului în cauză, în special locul unde este înmatriculat și folosit acesta în mod obișnuit, domiciliul cumpărătorului, precum și existența sau absența unor legături între cumpărător și statul membru de livrare sau alt stat membru.

46 În cazul particular al achiziționării unui velier, astfel cum este avut în vedere în acțiunea principală, mai pot prezenta relevanță statul membru de pavilion, precum și locul unde va staționa sau va fi ancorat în mod normal velierul și cel în care staționează pe timpul iernii.

47 În plus, în cazul particular al achiziției unui mijloc de transport nou, trebuie luate în considerare, în măsura posibilului, intențiile cumpărătorului la momentul achiziției, cu condiția ca acestea să fie susținute de elemente obiective (a se vedea, prin analogie, în ceea ce privește dreptul de deducere, Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 24, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 24, precum și Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 47). Acest lucru este cu atât mai necesar în cazul în care cumpărătorul obține dreptul de a dispune de bunul în cauză în calitate de proprietar în statul membru de livrare și se angajează să îl transporte către statul membru de destinație.

48 Cu toate acestea, spre deosebire de ceea ce susține X, nu se poate impune ca, în cadrul unei achiziții intracomunitare, transportul unui mijloc de transport să fie efectuat imediat după livrarea acestuia, să fie neîntrerupt, iar bunul în cauză să nu fie utilizat în niciun fel înainte sau în timpul acestui transport.

49 Astfel, pe de o parte, impunerea unor astfel de condiții riguroase ar lăsa cumpărătorului posibilitatea de a alege statul membru de impozitare a respectivului mijloc de transport nou, ceea ce ar contraveni scopului Directivei 2006/112. Pe de altă parte, astfel cum în mod întemeiat a observat guvernul suedez în cadrul ședinței, nu există niciun motiv să se aplice un tratament fiscal diferit după cum nava este transportată până în Suedia pe o remorcă sau pe cale navigabilă.

50 Astfel, ceea ce prezintă importanță este stabilirea statului membru în care va avea loc utilizarea finală și durabilă a mijlocului de transport în cauză. În această privință, utilizarea sa în timpul transportului, chiar și pentru activități de petrecere a timpului liber, nu reprezintă decât o perioadă neglijabilă în raport cu durata de viață, în general, a unui mijloc de transport.

51 Având în vedere considerațiile ce precedă, trebuie să se răspundă la prima, la a doua și la a treia întrebare că articolul 20 primul paragraf și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că desemnarea unei operațiuni drept livrare sau achiziție intracomunitară nu poate depinde de respectarea vreunui termen în care ar trebui să înceapă sau să se încheie transportul bunului în cauză din statul membru de livrare către statul membru de destinație. În cazul particular al achiziționării unui mijloc de transport nou în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (ii) din această directivă, stabilirea caracterului intracomunitar al operațiunii trebuie să se efectueze printr-o apreciere globală a tuturor circumstanțelor obiective, precum și a intenției cumpărătorului, cu condiția ca aceasta să fie susținută de elemente obiective ce permit identificarea statului membru în care se preconizează utilizarea finală a bunului în cauză.

Cu privire la a patra întrebare

52 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească la ce moment trebuie să se raporteze aprecierea, în caz de achiziție intracomunitară, privind calitatea de mijloc de transport nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112.

53 În această privință, se impune constatarea că din modul de redactare a dispoziției menționate rezultă că o astfel de apreciere trebuie efectuată la momentul livrării bunului respectiv, iar nu la momentul sosirii acestuia în statul membru de destinație. Astfel, în ceea ce privește navele, articolul 2 alineatul (2) litera (b) punctul (ii) din Directiva 2006/112 prevede că aceste mijloace de transport sunt considerate a fi noi atunci când livrarea are loc în termen de trei luni de la data primei puneri în folosință sau atunci când nava a efectuat deplasări a căror durată totală nu depășește 100 de ore.

54 Or, potrivit articolului 68 al doilea paragraf din această directivă, achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată. Potrivit articolului 14 alineatul (1) din directiva menționată, „livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

55 Așadar, calitatea de mijloc de transport nou care face obiectul achiziției intracomunitare este determinată la momentul transferului de la vânzător la cumpărător al dreptului de a dispune de acest bun în calitate de proprietar.

56 Această interpretare nu este afectată de faptul că, în temeiul articolului 40 din Directiva 2006/112, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le

achiziționează. Astfel, această dispoziție nu prezintă importanță pentru stabilirea calității de mijloc de transport nou, obiectivul său fiind atribuirea competenței fiscale în temeiul achiziției intracomunitare statului membru de destinație.

57 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că aprecierea faptului dacă un mijloc de transport care face obiectul unei achiziții intracomunitare este nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să se raporteze la momentul livrării bunului respectiv de către vânzător cumpărătorului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) Articolul 20 primul paragraf și articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că desemnarea unei operațiuni drept livrare sau achiziție intracomunitară nu poate depinde de respectarea vreunui termen în care ar trebui să înceapă sau să se încheie transportul bunului în cauză din statul membru de livrare către statul

membru de destinație. În cazul particular al achiziționării unui mijloc de transport nou în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (ii) din această directivă, stabilirea caracterului intracomunitar al operațiunii trebuie să se efectueze printr-o apreciere globală a tuturor circumstanțelor obiective, precum și a intenției cumpărătorului, cu condiția ca aceasta să fie susținută de elemente obiective ce permit identificarea statului membru în care se preconizează utilizarea finală a bunului în cauză.

2) **Aprecierea faptului dacă un mijloc de transport care face obiectul unei achiziții intracomunitare este nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie să se raporteze la momentul livrării bunului respectiv de către vânzător cumpărătorului.**

Semnături