ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 6ης Μαΐου 2010[1]

I — Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση αίτηση περί εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το σουηδικό Regeringsrätt ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει τις ρυθμίσεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[2] (στο εξής: οδηγία 2006/112) που αφορούν την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

2. Συγκεκριμένα, το αντικείμενο της παρούσας αιτήσεως είναι η φορολόγηση της αγοράς ενός νεότευκτου ιστιοπλοϊκού σκάφους το οποίο ο αγοραστής Χ σκοπεύει να παραλάβει στο Ηνωμένο Βασίλειο, να το χρησιμοποιήσει για τρεις έως πέντε μήνες σε αυτό ή σε κάποιο άλλο κράτος μέλος και, εν συνεχεία, να το μεταφέρει στον τόπο κατοικίας του στη Σουηδία. Ο Χ υποστηρίζει την άποψη ότι τούτο αποτελεί ημεδαπή παράδοση η οποία πρέπει να φορολογηθεί στη χώρα προελεύσεως. Αντιθέτως, οι σουηδικές φορολογικές αρχές υποστήριξαν –κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία υποστηριζόμενες από τη Γερμανική Κυβέρνηση και την Επιτροπή– ότι (παρά το γεγονός ότι μεσολαβεί ένα ορισμένο χρονικό διάστημα) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού πραγματοποιείται στη Σουηδία.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης*

3. Η ενδέκατη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«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, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για ορισμένο ποσό οι οποίες πραγματοποιούνται από απαλλασσόμενους του φόρου ή μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, καθώς και ορισμένες ενδοκοινοτικές πράξεις πωλήσεων εξ αποστάσεως και παραδόσεων καινούργιων μεταφορικών

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.
2 — ΕΕ L 347, σ. 1.

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.»

4. Τα κρίσιμα χωρία του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχουν ως εξής:

«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

[…].»

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 ορίζει συμπληρωματικώς:

«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. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει την «παράδοση αγαθών» ως εξής:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

7. Κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, «[ν]οείται 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 απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα.

9. Το άρθρο 68 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ως χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών, τον χρόνο πραγματοποιήσεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών. Συναφώς, δυνάμει του άρθρου 68, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι συντελείται κατά τον χρόνο που θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση παρόμοιων αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους.

10. Το άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112 ρυθμίζει την απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων 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·

[…]»

B — *Το σουηδικό δίκαιο*

11. Κατά το κεφάλαιο 1, παράγραφος 1, του Mervärdesskattelag (νόμου περί ΦΠΑ, 1994:200, στο εξής: ML), καταβάλλεται ΦΠΑ στο Δημόσιο, μεταξύ άλλων, για τις φορολογητέες πράξεις που διενεργούνται εντός της χώρας και αφορούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας, καθώς και για τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κινητών. Περαιτέρω, κατά το κεφάλαιο 2a, παράγραφος 3, του ML, θεωρείται ότι υπάρχει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού εφόσον η απόκτηση αφορά καινούργιο μεταφορικό μέσο κατά το κεφάλαιο 1, παράγραφος 13a, του ML.

12. Από τον φόρο απαλλάσσεται, κατά το κεφάλαιο 3, παράγραφος 30a, του ML, η μεταβίβαση καινούργιων μεταφορικών μέσων τα οποία μεταφέρονται από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή για λογαριασμό ενός εξ αυτών από τη Σουηδία σε άλλο κράτος μέλος, ακόμη και αν ο αγοραστής δεν είναι καταχωρισμένος στο μητρώο ΦΠΑ.

13. Κατά το κεφάλαιο 2a, παράγραφος 2, του ML, 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 είτε για λογαριασμό ενός εξ αυτών στη Σουηδία από άλλο κράτος μέλος.

14. Κατά το κεφάλαιο 1, παράγραφος 13a, του ML, νοούνται ως καινούργια 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.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Ο ιδιώτης X, μόνιμος κάτοικος Σουηδίας, σκοπεύει να αγοράσει στο Ηνωμένο Βασίλειο ένα ιστιοπλοϊκό σκάφος μήκους άνω των 7,5 μέτρων για ιδιωτική χρήση. Μετά την παράδοση ο X προτίθεται να χρησιμοποιήσει το ιστιοπλοϊκό είτε στη χώρα προελεύσεως για χρονικό διάστημα από τρεις έως πέντε μήνες για λόγους αναψυχής και να πλεύσει με αυτό επί εκατό τουλάχιστον ώρες ή, εναλλακτικώς, να προβεί σε εξαγωγή του ιστιοπλοϊκού από τη χώρα προελεύσεως, αμέσως μετά την παράδοσή του, και να το χρησιμοποιήσει σε κάποιο άλλο κράτος μέλος πλην της Σουηδίας με ανάλογο τρόπο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, μετά την προβλεπόμενη χρήση, το ιστιοπλοϊκό σκάφος θα εισαχθεί στη Σουηδία ως τελικό προορισμό.

16. Ο X, προκειμένου να τύχει διευκρινίσεων ως προς τις φορολογικές συνέπειες της αγοράς, ζήτησε από το Skatterättsnämnd

(επιτροπή αρμόδια για ζητήματα φορολογικού δικαίου) την έκδοση προκριματικής γνωμοδοτήσεως επί του ερωτήματος αν η φορολόγηση της αγοράς θα πραγματοποιηθεί στη Σουηδία σε κάποια από τις δύο εναλλακτικές περιπτώσεις.

17. Το Skatterättsnämnd έκρινε ότι σε αμφότερες τις περιπτώσεις πρέπει να θεωρηθεί ότι ο Χ προβαίνει σε ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιου μεταφορικού μέσου για την οποία θα καταβάλει ΦΠΑ εντός της Σουηδίας. Κατά αυτής της προκριματικής γνωμοδοτήσεως βάλλει ο Χ ενώπιον του Regeringsrätt. Υποστηρίζει ότι η παράδοση του σκάφους πρέπει να φορολογηθεί ως ημεδαπή παράδοση εντός του Ηνωμένου Βασιλείου. Στη συνάφεια αυτή, το Regeringsrätt υπέβαλε στο Δικαστήριο την από 16 Φεβρουαρίου 2009 διάταξή του για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

1. Έχουν τα άρθρα 138 και 20 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, 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 καινούργιο 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 καινούργιο, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας [2006/112/ΕΚ] του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας;

18. Στο πλαίσιο της γραπτής διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, ο Χ, το Skatteverket (φορολογική αρχή), η Γερμανική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διατύπωσαν τις παρατηρήσεις τους. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, παρατηρήσεις υπέβαλαν ο Χ, η Σουηδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή.

IV — Νομική ανάλυση

Α — *Επί του πρώτου, του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

19. Με τα τρία πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, ζητούνται διευκρινίσεις σχετικά με τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν προκειμένου να υφίσταται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού κατά το άρθρο 20 της οδηγίας 2006/112 ήτοι απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση κατά το άρθρο 138 της οδηγίας, στην περίπτωση κατά την οποία το οικείο αγαθό δεν μεταφερθεί αμελλητί από τη χώρα προελεύσεως στη χώρα προορισμού. Συναφώς, το Regeringsrätt ερωτά επίσης εάν στη συνάφεια αυτή ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το αποκτώμενο αγαθό είναι ένα καινούργιο μεταφορικό όχημα, ο δε αποκτών είναι ένας ιδιώτης ο οποίος σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το μεταφορικό όχημα εν τέλει σε ένα συγκεκριμένο κράτος μέλος (τρίτο ερώτημα).

20. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο ii, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2, στοιχείο α΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112, η ενδοκοινοτική απόκτηση ενός καινούργιου σκάφους μήκους άνω των 7,5 μέτρων από μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο πρέπει να φορολογείται στο έδαφος της χώρας εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση.

21. Το άρθρο 20 της οδηγίας ορίζει την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού ως την 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.

22. Ως εκ τούτου, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, εξαρτά αντιστοίχως την απαλλαγή από τον φόρο μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως από την προϋπόθεση ότι το οικείο αγαθό αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ενώσεως.

23. Επομένως, στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών γεννάται φόρος εφόσον συντρέχουν δύο προϋποθέσεις: πρώτον, στον αποκτώντα πρέπει να περιέρχεται η εξουσία να διαθέτει το αντικείμενο ως κύριος· δεύτερον, το αγαθό πρέπει να μεταφέρεται ή να αποστέλλεται από τη χώρα προελεύσεως σε άλλο κράτος μέλος. Θα πρέπει να συντρέχει ταυτόχρονα και αυτή η δεύτερη προϋπόθεση προκειμένου η παράδοση εντός του κράτους μέλους προελεύσεως να απαλλάσσεται του φόρου. Συναφώς, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, ο χαρακτηρισμός μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως αγαθού πρέπει να πραγματοποιείται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, όπως η ύπαρξη υλικής διακινήσεως των οικείων αγαθών μεταξύ κρατών μελών [3].

3 — Απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-7797, σκέψη 40).

24. Ωστόσο, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων αυτών δεν συνάγεται σε ποια χρονική ή καθ' ύλην συνάφεια πρέπει να τελούν μεταξύ τους η απόκτηση των δικαιωμάτων κυριότητας και η έναρξη ή το πέρας της μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος.

25. Ο Χ υποστηρίζει ότι δεν πρέπει να θεωρείται ότι υπάρχει πλέον ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού, όταν το ιστιοπλοϊκό χρησιμοποιήθηκε για χρονικό διάστημα άνω των τριών μηνών ή των 100 ωρών πριν αρχίσει η μεταφορά στο κράτος μέλος προορισμού. Συναφώς, η θέση σε κυκλοφορία στο κράτος μέλος προελεύσεως δεν πρέπει να θεωρείται ως αρχή της μεταφοράς, εάν δεν αναχωρήσει ευθύς αμέσως για τον λιμένα προορισμού. Για λόγους ασφάλειας δικαίου πρέπει να ισχύσει μια σαφής προθεσμία.

26. Αντιθέτως, οι λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία φρονούν ότι πρέπει να υπάρξει μια συνολική θεώρηση των πραγμάτων, η δε χρονική συνάφεια μεταξύ της παραδόσεως στον αποκτώντα και της αποστολής ή της μεταφοράς αποτελεί μόνον ένα μεταξύ πλειόνων στοιχείων που πρέπει να ληφθούν υπόψη. Εφόσον εξ αρχής είναι βέβαιο ότι η τελική χρήση θα γίνει σε κάποιο άλλο κράτος μέλος από το κράτος μέλος προελεύσεως, τούτο έχει βαρύνουσα σημασία για την παραδοχή περί υπάρξεως ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού εντός της χώρας προορισμού.

27. Το ερώτημα που τίθεται είναι ποια από τις δύο απόψεις ανταποκρίνεται καλύτερα στο γράμμα και το πνεύμα των ρυθμίσεων περί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών. Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί το ευρύτερο πλαίσιο βάσει του οποίου εισήχθησαν οι διατάξεις περί του ενδοκοινοτικού εμπορίου [4].

28. Η κατανάλωση για ιδιωτικούς σκοπούς στην ημεδαπή βαρύνεται με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας. Ως εκ τούτου, η παράδοση αγαθών και υπηρεσιών υπόκειται στην ημεδαπή στον φόρο (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και γ΄, της οδηγίας 2006/112). Πέραν τούτου, υπόκεινται στον φόρο η ενδοκοινοτική απόκτηση και εισαγωγή προϊόντων (άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και δ΄, της οδηγίας 2006/112). Οι δύο τελευταίες προϋποθέσεις διασφαλίζουν ότι τα αγαθά υπόκεινται στον φόρο στη χώρα αποκτήσεως ή εισαγωγής όπου προορίζονται για ιδιωτική κατανάλωση [5].

29. Το πραγματικό που πρέπει να πληρούται προκειμένου να γεννάται φορολογική οφειλή για ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού εισήχθη την 1η Ιανουαρίου 1993 ως μεταβατική

4 — Βλ., συναφώς, ανωτέρω τα σημεία 24 έως 29 των προτάσεών μου της 11ης Ιανουαρίου 2007, C-409/04, Teleos κ.λπ. (Συλλογή 2007, σ. I-7797), και τα σημεία 19 έως 25 των προτάσεών μου της 10ης Νοεμβρίου 2005, C-245/04, EMAG Handel Eder (Συλλογή 2006, σ. I-3227).

5 — Βλ. αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, EMAG Handel Eder (Συλλογή 2006, σ. I-3227, σκέψεις 31 και 40), Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 36), της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/05, Collée (Συλλογή 2007, σ. I-7861, σκέψη 22), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International (Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 22).

ρύθμιση για τη φορολόγηση του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών [6]. Προηγουμένως, οι παραδόσεις αγαθών μεταξύ δύο κρατών μελών ετύγχαναν της αυτής μεταχειρίσεως με τις παραδόσεις στο πλαίσιο του υπόλοιπου διεθνούς εμπορίου. Συναφώς, η διέλευση των συνόρων κατά την εξαγωγή ή την εισαγωγή αποτελούσε το αποφασιστικό σημείο αναφοράς για τη φορολόγηση. Στο πλαίσιο της δημιουργίας της εσωτερικής αγοράς, οι έλεγχοι στα εσωτερικά σύνορα καταργήθηκαν, πράγμα το οποίο απαιτούσε επίσης την αναθεώρηση των ρυθμίσεων περί ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο.

30. Ωστόσο, η μεταρρύθμιση δεν εξικνείτο άχρι του σημείου να επεκτείνει την ισχύ των ρυθμίσεων που ίσχυαν για ημεδαπές παραδόσεις αγαθών στο εμπόριο μεταξύ δύο κρατών μελών. Πράγματι, τούτο θα σήμαινε ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας θα έπαυε πλέον να περιέρχεται στο κράτος στο οποίο εισάγεται ή στο οποίο καταναλώνεται το αγαθό, αλλά θα περιερχόταν στο κράτος από το οποίο αποστέλλεται το αγαθό. Αντιθέτως, η μεταβατική ρύθμιση δεν θίγει τη μέχρι τούδε κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών [7].

31. Προκειμένου να εξακολουθήσει ο φόρος προστιθεμένης αξίας να εισπράττεται από το κράτος μέλος της τελικής καταναλώσεως, εισήχθη μεταξύ των κρατών μελών η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού ως νέα γενεσιουργός αιτία του φόρου, καθώς και η απαλλαγή από τον φόρο της εσωτερικής παραδόσεως.

32. Συνεπώς, η αποστολή ή η μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος έχει αποφασιστική σημασία για την οριοθέτηση της παραδόσεως στην ημεδαπή από την ενδοκοινοτική παράδοση. Αυτή η προϋπόθεση που ισχύει σε σχέση με τη γενεσιουργό αιτία του φόρου εξυπηρετεί τη στηριζόμενη στην τελική κατανάλωση του αγαθού κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ της χώρας παραδόσεως και της χώρας προορισμού.

33. Πέραν της κατανομής της φορολογικής εξουσίας, οι ρυθμίσεις σχετικά με τη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως καινούργιων μεταφορικών μέσων επιδιώκουν περαιτέρω, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας 2006/112, τον ειδικό σκοπό της αποσοβήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού λόγω των διαφορετικών συντελεστών στα κράτη μέλη.

34. Ενώ, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο i, της οδηγίας 2006/112, φορολογείται εν γένει μόνο η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού από υποκείμενα στον φόρο και από μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα, ο νομοθέτης φορολογεί, στην περίπτωση καινούργιων μεταφορικών μέσων, και την απόκτησή τους από ιδιώτες. Ενόψει

6 — Οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

7 — Βλ. αποφάσεις EMAG (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 27) και Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 22) οι οποίες παραπέμπουν στις αιτιολογικές σκέψεις 7 έως 10 της οδηγίας 91/680.

της υψηλής αξίας[8] και της δυνατότητας ευχερούς μεταφοράς των αγαθών αυτών, θα υπήρχε το δέλεαρ για τους ιδιώτες να αποκτήσουν μεταφορικά μέσα σε κράτη μέλη με χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ, εάν η παράδοση φορολογείτο στο κράτος μέλος προελεύσεως. Η φορολόγηση στη χώρα εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση διασφαλίζει ότι ο αποκτών υποχρεούται να καταβάλει το ίδιο ποσό του φόρου ανεξαρτήτως της χώρας στην οποία αγοράζει το μεταφορικό μέσο. Με τον τρόπο αυτόν, οι ρυθμίσεις αποκλείουν τη δυνατότητα των εμπόρων μεταφορικών μέσων να αντλήσουν πλεονεκτήματα στο πλαίσιο του ανταγωνισμού από το γεγονός και μόνο ότι στη χώρα στην οποία εδρεύουν ισχύει χαμηλότερος συντελεστής ΦΠΑ.

35. Η ερμηνεία των διατάξεων περί της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως πρέπει να διασφαλίζει ότι η κατανομή της φορολογικής εξουσίας και η ισότητα στον ανταγωνισμό δεν μπορούν να καταστρατηγηθούν μέσω μεθοδεύσεων προς αποφυγή του φόρου.

36. Όπως ορθώς τόνισαν το Skatteverket, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, θα μπορούσαν οι υποκείμενοι στον φόρο να αποφασίζουν αυθαίρετα, ανεξαρτήτως του τόπου της καταναλώσεως, τον τόπο φορολογήσεως για την απόκτηση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, όταν η μετάθεση της εξουσίας φορολογήσεως στη χώρα εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η ενδοκοινοτική απόκτηση εξαρτάται από το αν το μεταφορικό μέσο εγκαταλείπει τη χώρα προελεύσεως ή αφικνείται στη χώρα προορισμού εντός ορισμένης προθεσμίας από της παραδόσεως. Ακόμη και μη σκόπιμες καθυστερήσεις κατά τη μεταφορά θα μπορούσαν να συνεπάγονται μετάθεση του δικαιώματος φορολογήσεως, μολονότι το οικείο αγαθό προορίζεται αναμφίβολα για τελική κατανάλωση σε ένα άλλο κράτος μέλος από τη χώρα παραδόσεως.

37. Αντί να ληφθούν υπόψη μόνο ανελαστικές προθεσμίες, τις οποίες κατά τα λοιπά ουδόλως προβλέπει η οδηγία, πρέπει να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μιας συνολικής εκτιμήσεως όλων των κρίσιμων περιστάσεων σε ποιο κράτος μέλος πρόκειται να γίνει η τελική κατανάλωση. Συναφώς, πρέπει πρωτίστως να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αντικειμενικές περιστάσεις.

38. Εν προκειμένω, πέραν του χρονικού ορίζοντα της μεταφοράς, ενδέχεται να έχει σημασία ο τόπος νηολογήσεως του ιστιοπλοϊκού σκάφους, καθώς και ο τόπος στον οποίο ο αποκτών διαθέτει μόνιμη θέση ελλιμενισμού του σκάφους. Η κατοικία ενός ιδιώτη ο οποίος αποκτά σκάφος μπορεί επίσης να αποτελεί ένδειξη σχετικά με τον τόπο στον οποίο πρόκειται εν τέλει να γίνει χρήση του σκάφους. Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως του μήκους του χρονικού διαστήματος μπορεί μεταξύ άλλων να έχει σημασία η απόσταση μεταξύ της χώρας παραδόσεως και της χώρας προορισμού και η διάρκεια ζωής του παραδιδόμενου αγαθού. Εάν η μεταφορά απαιτεί ένα εντελώς ασήμαντο χρονικό διάστημα σε σχέση με τη συνολική διάρκεια ζωής του μεταφορικού μέσου, τότε πρέπει να αναμένεται ότι το αγαθό θα καταναλωθεί ουσιαστικά στη χώρα προορισμού.

8 — Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112, φορολογείται η απόκτηση από ιδιώτες μόνον πλοίων μήκους άνω των 7,5 μέτρων.

39. Ακόμη και αν οι έννοιες της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και πρέπει να εφαρμόζονται ανεξαρτήτως του σκοπού και του αποτελέσματος των οικείων πράξεων [9], εντούτοις είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη οι αποδεικνυόμενες βάσει αντικειμενικών περιστάσεων προθέσεις του αποκτώντος σε σχέση με τον τόπο της τελικής καταναλώσεως τις οποίες εκδηλώνει κατά την παράδοση [10]. Πράγματι, ο πωλητής πρέπει να γνωρίζει ήδη κατά την έκδοση του τιμολογίου εάν πρέπει να αναγράψει τον ΦΠΑ ή αν μπορεί να μην προβεί στην αναγραφή του, διότι πρόκειται για απαλλασσόμενη του φόρου ενδοκοινοτική παράδοση.

40. Επιπλέον, στην περίπτωση ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού, φόρος γεννάται, δυνάμει του άρθρου 68 της οδηγίας 2006/112, όταν πραγματοποιηθεί η αντίστοιχη παράδοση εντός ενός κράτους μέλους. Προς τούτο, δυνάμει του άρθρου 63 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της οδηγίας, κρίσιμος είναι ο χρόνος κατά τον οποίο περιέρχεται στον αποκτώντα το δικαίωμα να διαθέτει, ως κύριος, ένα ενσώματο αγαθό. Εάν ο αποκτών παραλάβει ο ίδιος το αγαθό στη χώρα προελεύσεως, τότε συντρέχει η προϋπόθεση περί παραδόσεως εντός της ημεδαπής. Εάν, αντ' αυτού, υπάρχει πράγματι ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού σε άλλο κράτος μέλος, τούτο κατά το χρονικό αυτό σημείο μπορεί να διαπιστωθεί μόνο βάσει των στοιχείων του αποκτώντος περί της σχεδιαζόμενης μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος και της τελικής καταναλώσεως εντός αυτού.

41. Ως προς το σημείο αυτό, η ενδοκοινοτική απόκτηση ενός μεταφορικού μέσου από ιδιώτη συνιστά μια ιδιαίτερη περίπτωση. Αφενός, είναι ασυνήθιστο ένα μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο να πληροί, στην περίπτωση αυτή, το πραγματικό για την επιβολή φόρου. Αφετέρου, η περίπτωση αυτή έχει την ιδιαιτερότητα ότι η θέση σε κυκλοφορία ενός μεταφορικού μέσου από τον αποκτώντα ιδιώτη εντός του κράτους μέλους προελεύσεως συχνά δεν μπορεί να οριοθετηθεί με σαφήνεια από την έναρξη της μεταφοράς προς τη χώρα προορισμού.

42. Ωστόσο, ούτε αυτές οι ιδιαίτερες περιστάσεις συνεπάγονται ότι για την οριοθέτηση μιας παραδόσεως εντός της ημεδαπής και μιας ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού κρίσιμο στοιχείο αποτελεί μόνο η συγκεκριμένη προθεσμία μεταξύ της παραδόσεως του μεταφορικού μέσου προς τον αποκτώντα και της ενάρξεως της μεταφοράς του μεταφορικού μέσου από τη χώρα προελεύσεως προς τη χώρα προορισμού. Ο επιδιωκόμενος με την ειδική ρύθμιση του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο ii, σε συνδυασμό με

9 — Απόφαση Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 38) η οποία παραπέμπει στις 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), και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling (Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 41).

10 — Και για τη διαπίστωση αν ένα αγαθό πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ήτοι του άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και, ως εκ τούτου, αν υφίσταται αξίωση για έκπτωση του φόρου επί των εισροών, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, κατά τη νομολογία, η στηριζόμενη σε αντικειμενικά αποδεικτικά στοιχεία πρόθεση χρήση του αποκτώντος (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 24, και της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψεις 34 έως 39). Ο καθορισμός της εκτάσεως του δικαιώματος εκπτώσεως επί των εισροών εξαρτάται επίσης από την πραγματική ή σκοπούμενη χρήση ενός αγαθού (βλ. απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property, Συλλογή 2005, σ. I-11087, σκέψη 54).

την παράγραφο 2, στοιχείο α΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112 σκοπός της αποσοβήσεως στρεβλώσεων στον ανταγωνισμό, επιβάλλει σε αυτήν ακριβώς τη συνάφεια να μη λαμβάνεται μόνο υπόψη το χρονικό διάστημα που διαρρέει, αλλά να τίθεται ως βάση μια συνολική θεώρηση όλων των περιστάσεων περιλαμβανομένων των προθέσεων του αποκτώντος οι οποίες αποδεικνύονται βάσει πραγματικών στοιχείων.

43. Πάντως, ο Χ φρονεί ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτεί τον προσδιορισμό συγκεκριμένης προθεσμίας.

44. Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ασφάλειας δικαίου ισχύει ιδίως όταν πρόκειται για ρύθμιση η οποία ενδέχεται να έχει οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλουν [11].

45. Περαιτέρω, το Δικαστήριο απέρριψε, κατ' αρχήν, για λόγους ασφάλειας δικαίου να εξαρτήσει τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής αποκλειστικά από την πρόθεση του παραδιδόντος ή του αποκτώντος να προβεί σε μια τέτοια πράξη [12]. Εντούτοις, η διαπίστωση στηρίζεται στην εκτίμηση ότι δεν πρέπει να υποχρεωθούν οι φορολογικές αρχές να προβαίνουν στη διεξαγωγή ερευνών προκειμένου να εξακριβώσουν την πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο. Περαιτέρω, το Δικαστήριο διατύπωσε ρητώς επιφυλάξεις για ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις.

46. Ως εκ τούτου, δεν αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου το να εξαρτάται ο χαρακτηρισμός ως ενδοκοινοτικής μιας αποκτήσεως αγαθού, σε μια περίπτωση όπως είναι η υπό κρίση, από μια συνολική θεώρηση όλων των περιστάσεων περιλαμβανομένης της εκφρασθείσας από τον αποκτώντα και μέσω αντικειμενικών περιστάσεων αποδεικνυόμενης προθέσεως σχετικά με τον τόπο της χρησιμοποιήσεως του αγαθού. Αυτός ο τρόπος ενέργειας δεν συνεπάγεται μεταξύ άλλων ότι ο αποκτών φέρει, κατά τρόπο μη δυνάμενο να προβλεφθεί, την υποχρέωση καταβολής του φόρου επί της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού, δεδομένου ότι ελήφθησαν υπόψη τα δικά του στοιχεία σε σχέση με την τελική κατανάλωση.

47. Εντούτοις, βάσει των στοιχείων που παραθέτει ο Χ, προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι να έχει εγκαταλείψει το σκάφος εντός δύο μηνών το έδαφος αυτού του κράτους μέλους. Ως εκ τούτου, υφίσταται ο κίνδυνος διπλής φορολογήσεως, εάν η παράδοση υπόκειται στον φόρο, μετά τη λήξη της προθεσμίας αυτής, ως εσωτερική παράδοση εντός της χώρας προελεύσεως και ταυτόχρονα υπάρχει υποκείμενη στον φόρο ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού εντός της χώρας προορισμού.

11 — Βλ. αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1987, 326/85, Niederlande κατά Επιτροπής (Συλλογή 1987, σ. 5091, σκέψη 24), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 72), και Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 46).

12 — Απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 24), αποφάσεις Optigen κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 45), καθώς και Kittel και Recolta Recycling (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 42), Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 39), και απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, AB SKF (Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 77).

48. Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ενδοκοινοτική παράδοση ενός αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτησή του στην πραγματικότητα αποτελούν μία και την αυτή οικονομική πράξη, μολονότι δημιουργεί διαφορετικά δικαιώματα και υποχρεώσεις τόσο γι' αυτούς που μετέχουν στη συναλλαγή όσο και για τις φορολογικές αρχές των εμπλεκόμενων κρατών μελών [13].

49. Βεβαίως, το κράτος μέλος του πέρατος της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, εντός του οποίου πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, ασκεί τη φορολογική αρμοδιότητά του δυνάμει του άρθρου 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 [14], ανεξαρτήτως της επιβολής ΦΠΑ επί της πράξεως εντός του κράτους μέλους της αφετηρίας της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Εντούτοις, τα κράτη μέλη πρέπει να στηρίζονται συναφώς σε ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων περί απαλλαγής από τον φόρο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112) και περί φορολογήσεως της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών (άρθρο 20 της οδηγίας 2006/112).

50. Οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να έχουν το ίδιο περιεχόμενο και το ίδιο πεδίο εφαρμογής σε σχέση με τη χρονική και την καθ' ύλην συνάφεια μεταξύ της παραδόσεως και της μεταφοράς ή της αποστολής στη χώρα προορισμού [15]. Ειδάλλως, η απαλλαγή από τον φόρο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν επιτελεί τη λειτουργία της, που είναι η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των παραδόσεων στο πλαίσιο του ενδοκοινοτικού εμπορίου και, με τον τρόπο αυτόν, η διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας [16].

51. Συμπληρωματικώς, πρέπει να τονιστεί ότι η απαλλαγή από τον φόρο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων εφαρμόζεται, βάσει του άρθρου 131 της οδηγίας 2006/112, υπό τους όρους τους οποίους καθορίζουν τα κράτη μέλη προς διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των απαλλαγών αυτών και προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών. Τούτο περιλαμβάνει κατ' αρχήν τη δυνατότητα καθορισμού συγκεκριμένων προθεσμιών από το κράτος μέλος προελεύσεως, εντός των οποίων το αγαθό πρέπει κατά κανόνα να έχει εγκαταλείψει, στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως, το έδαφος αυτού του κράτους μέλους.

52. Εντούτοις, κατά την ενάσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν τις γενικές αρχές δικαίου οι οποίες αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ενώσεως και στις οποίες περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων,

13 — Απόφαση Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 23).

14 — ΕΕ L 288, σ. 1.

15 — Βλ., συναφώς, απόφαση Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 34).

16 — Αποφάσεις Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 25) και Collée (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 23).

οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας [17]. Τα μέτρα, τα οποία μπορούν να λάβουν τα κράτη μέλη, προκειμένου να διασφαλίσουν την ορθή διασφάλιση των φόρων και να αποτρέψουν τη φοροδιαφυγή πρέπει περαιτέρω να μην εφαρμόζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να αναιρούν την ουδετερότητα του ΦΠΑ [18].

53. Συνεπώς, εσωτερικές ρυθμίσεις, οι οποίες εξαρτούν την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως από την τήρηση συγκεκριμένων προθεσμιών για την αποστολή ή τη μεταφορά, πρέπει να έχουν επαρκή ελαστικότητα προκειμένου να χορηγούν την απαλλαγή σε ειδικές περιπτώσεις και στην περίπτωση που το αγαθό πράγματι εγκατέλειψε το έδαφος της οικείας χώρας μετά από κάπως μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και είναι βέβαιο ότι η τελική χρήση θα πραγματοποιηθεί σε κάποιο άλλο κράτος μέλος βάσει μιας συνολικής θεωρήσεως όλων των περιστάσεων. Τουλάχιστον, πρέπει μεταξύ των περιστάσεων αυτών να υφίσταται η δυνατότητα εκ των υστέρων διορθώσεως του βεβαιούμενου φόρου, εφόσον δεν υπάρχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων και οι εμπλεκόμενοι ενήργησαν με καλή πίστη [19].

54. Επομένως, από το πρώτο μέχρι το τρίτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι για τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως, που έχει ως αντικείμενο ένα καινούργιο πλοίο μήκους άνω των 7,5 μέτρων, ως απαλλασσόμενης του φόρου ενδοκοινοτικής παραδόσεως, κατά την έννοια του άρθρου 138 της οδηγίας 2006/112, και ως υποκείμενης στον φόρο εντός της χώρας προορισμού ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού, κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας, κρίσιμη δεν είναι μόνο η τήρηση μιας συγκεκριμένης προθεσμίας εντός της οποίας το μεταφορικό μέσο εγκατέλειψε το κράτος μέλος προελεύσεως ή αφίχθη στο κράτος μέλος προορισμού. Αντιθέτως, ο χαρακτηρισμός αυτός πρέπει να γίνεται βάσει μιας συνολικής θεωρήσεως όλων των αντικειμενικών περιστάσεων και λαμβανομένης υπόψη της αποδεικνυόμενης βάσει πραγματικών στοιχείων προθέσεως του αποκτώντος σε σχέση με την τελική κατανάλωση του αγαθού.

Β — *Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος*

55. Με το τέταρτο ερώτημά του, το Regeringsrätt ερωτά ποιο είναι το κρίσιμο χρονικό σημείο για τον χαρακτηρισμό ενός μεταφορικού μέσου ως καινούργιου κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112.

56. Ο Χ φρονεί ότι κρίσιμο είναι το χρονικό σημείο αφίξεως του πλοίου στη χώρα προορισμού.

57. Εντούτοις, οι λοιποί μετέχοντες στη διαδικασία ορθώς παραπέμπουν στη γραμματική διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 2,

17 — Βλ., συναφώς, 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 48), της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψεις 29 και 30), και Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 45).

18 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 52), Halifax κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 92), και Teleos κ.λπ. (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 46).

19 — Βλ., συναφώς, απόφαση Collée (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψεις 31, 35 και 37).

στοιχείο β΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112. Βάσει της διατάξεως αυτής, θεωρούνται καινούργια τα πλοία εφόσον *παραδίδονται* εντός τριών μηνών από την πρώτη θέση τους σε κυκλοφορία ή πριν το πλοίο πραγματοποιήσει εκατό ώρες πλεύσεως. Το άρθρο 14 της οδηγίας ορίζει την παράδοση ως τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Το δικαίωμα αυτό περιέρχεται στον αποκτώντα ήδη κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως του πλοίου στη χώρα προελεύσεως και όχι κατά την άφιξή του στη χώρα προορισμού.

58. Όπως τόνισε η Γερμανική Κυβέρνηση, το να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος αφίξεως στη χώρα προορισμού θα μπορούσε να παράσχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να επιλέξει τον τόπο της φορολογήσεως καθυστερώντας τη μεταφορά και, ως εκ τούτου, την άφιξη στη χώρα προορισμού πέραν της προθεσμίας των τριών μηνών του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112. Τούτο θα αντέβαινε στην κατανομή της εξουσίας φορολογήσεως η οποία στηρίζεται στον τόπο της πραγματικής καταναλώσεως [20].

59. Περαιτέρω, θα υπήρχε ο κίνδυνος ορισμένες πράξεις να απαλλάσσονται τελείως του φόρου. Έτσι, θα μπορούσε ένας υποκείμενος στον φόρο, στην περίπτωση του Χ, να εξαγάγει το σκάφος από τη χώρα προελεύσεως ζητώντας παράλληλα την εφαρμογή της απαλλαγής για ενδοκοινοτικές παραδόσεις, να παραμείνει για τουλάχιστον εκατό ώρες ή τρεις μήνες στην ανοιχτή θάλασσα ή σε κάποια τρίτη χώρα και στη συνέχεια να φέρει το σκάφος στη χώρα προορισμού. Εάν για τον χαρακτηρισμό του πλοίου ως καινούργιου λαμβανόταν υπόψη ο χρόνος της αφίξεως στη χώρα προορισμού, δεν θα υπήρχε πλέον υποκείμενη στον φόρο ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού.

60. Ως εκ τούτου, το αν ένα μεταφορικό μέσο είναι καινούργιο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, σημείο ii, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να κρίνεται κατά την παράδοση και όχι κατά την άφιξη στη χώρα προορισμού.

61. Η εκτίμηση αυτή δεν έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 40 της οδηγίας 2006/112. Κατά τη διάταξη αυτή, ως τόπος ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο αφίξεως της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα. Αποκλειστικός σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να δώσει το δικαίωμα φορολογήσεως για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού στη χώρα προορισμού. Ουδέν διαλαμβάνει σε σχέση με το αν το οικείο αγαθό πρέπει να είναι καινούργιο κατά την άφιξη στη χώρα αυτή.

62. Συνεπώς, επί του τέταρτου ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της παραδόσεως για την εκτίμηση αν ένα μεταφορικό μέσο είναι καινούργιο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112.

20 — Βλ., συναφώς, ανωτέρω σημεία 38 και 39 των παρουσών προτάσεων.

V — Πρόταση

63. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Regeringsrätt να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:

«1. Για τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως που αφορά ένα καινούργιο πλοίο μήκους άνω των 7,5 μέτρων ως απαλλασσόμενης του φόρου ενδοκοινοτικής παραδόσεως κατά την έννοια του άρθρου 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και ως υποκείμενης στον φόρο εντός της χώρας προορισμού ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού, κατά την έννοια του άρθρου 20 της οδηγίας, κρίσιμη δεν είναι μόνο η τήρηση μιας συγκεκριμένης προθεσμίας, εντός της οποίας το μεταφορικό μέσο εγκατέλειψε το κράτος μέλος προελεύσεως ή αφίχθη στο κράτος μέλος προορισμού. Αντιθέτως, ο χαρακτηρισμός αυτός πρέπει να γίνεται βάσει μιας συνολικής θεωρήσεως όλων των αντικειμενικών περιστάσεων και λαμβανομένης υπόψη της αποδεικνυόμενης βάσει πραγματικών περιστάσεων προθέσεως του αποκτώντος σε σχέση με την τελική κατανάλωση του αγαθού.

2. Στο πλαίσιο μιας ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της παραδόσεως για την εκτίμηση του αν ένα μεταφορικό μέσο είναι καινούργιο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112.»