FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 maj 2010 [1]

I — Inledning

1. Regeringsrätten har med förevarande begäran om förhandsavgörande bett domstolen tolka bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (nedan kallat direktiv 2006/112) när det gäller gemenskapsinterna förvärv.

2. Konkret rör det sig om den skattemässiga behandlingen av förvärv av en nytillverkad segelbåt som köparen X avser att överta, i Förenade kungariket, i syfte att använda den där eller i någon annan medlemsstat under tre till fem månader, och därefter segla den till bostadsorten i Sverige. Enligt X utgör detta en skattepliktig leverans inom ursprungsstaten. Skatteverket, som i förfarandet vid domstolen stöds av den tyska regeringen och kommissionen, är däremot av den uppfattningen att det (trots avbrottet) är fråga om ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*

3. Skäl 11 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Det är också lämpligt att gemenskapsinterna förvärv av varor till ett visst värde som görs av beskattningsbara personer som är undantagna från skatteplikt eller av icke beskattningsbara juridiska personer samt även vissa gemenskapsinterna transaktioner som gäller distansförsäljning eller 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

1 — Originalspråk: tyska.
2 — EUT L 347, s. 1.

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."

4. Tillämpliga delar av artikel 2.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"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,

…"

5. I artikel 2.2 i direktiv 2006/112 tilläggs följande:

"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 sjöräddning 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. I artikel 14.1 i direktivet definieras begreppet leverans av varor enligt följande:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

7. Enligt artikel 20.1 i direktiv 2006/112 avses ”[m]ed gemenskapsinternt förvärv av varor … 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. Enligt artikel 40 i direktiv 2006/112 ska platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.

9. I artikel 68 i direktiv 2006/112 föreskrivs att den beskattningsbara händelsen vid ett gemenskapsinternt förvärv ska anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum. Förvärvet ska enligt artikel 68 anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum.

10. I artikel 138 i direktiv 2006/112 regleras undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser enligt följande:

”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.

…”

B — *Svensk rätt*

11. Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML) ska mervärdesskatt betalas till staten vid bland annat sådan omsättning inom landet av varor som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet, samt för skattepliktiga gemenskapsinterna förvärv av varor som är lös egendom. Enligt 2 a kap. 3 § ska en vara anses förvärvad genom ett gemenskapsinternt förvärv, om förvärvet avser ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § ML.

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

13. 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 ett annat medlemsland.

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.

III — Omständigheter i målet och tolkningsfrågorna

15. X, som är bosatt i Sverige, avser att i Förenade kungariket för privat bruk förvärva en segelbåt vars längd överstiger 7,5 meter. X avser att efter leverans av segelbåten antingen använda den för fritidsändamål i ursprungsstaten under tre till fem månader och därvid segla båten under mer än 100 timmar. Alternativt ska segelbåten direkt efter leverans föras ut från ursprungsstaten för att användas på motsvarande sätt i en annan medlemsstat än Sverige. I båda fallen ska båten, efter den planerade användningen, seglas till Sverige som är slutdestination.

16. För att få klarhet i beskattningskonsekvenserna av förvärvet ansökte X hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked och frå-

gade om förvärvsbeskattning ska ske i Sverige i något av de alternativa fallen.

17. 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. X har överklagat förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkar att båtleveransen ska beskattas som en leverans inom Förenade kungariket. Regeringsrätten har mot denna bakgrund, den 16 februari 2009, beslutat att hänskjuta följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

1. Ska artiklarna 138 och 20 i rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt 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 rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt?

18. I det skriftliga förfarandet vid domstolen har X, Skatteverket, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen yttrat sig. Vid den muntliga förhandlingen yttrade sig X, den svenska regeringen och kommissionen.

IV — Rättslig bedömning

A — *Den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan*

19. De första tre tolkningsfrågorna, vilka ska prövas gemensamt, har ställts för att bringa klarhet i huruvida det är fråga om ett gemenskapsinternt förvärv enligt artikel 20 i direktiv 2006/112 eller en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans enligt artikel 138 i direktivet, när den aktuella varan inte omgående transporteras från ursprungsstaten till destinationsmedlemsstaten (nedan kallad destinationslandet). Regeringsrätten önskar därvid även få svar på om det i detta sammanhang har någon betydelse att den vara som förvärvats är ett nytt transportmedel, och att förvärvaren är en enskild person som avser att slutligen använda transportmedlet i en viss medlemsstat (tredje tolkningsfrågan).

20. Enligt artikel 2.1 b ii jämförd med artikel 2.2 a ii i direktiv 2006/112 är en icke beskattningsbar persons gemenskapsinterna förvärv av ett nytt fartyg vars längd överstiger 7,5 meter skattepliktigt i den stat där det gemenskapsinterna förvärvet sker.

21. I artikel 20 i direktivet definieras gemenskapsinterna förvärv som 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.

22. I överensstämmelse härmed gäller enligt artikel 138.1 i direktiv 2006/112 att undantaget från skatteplikt för ett gemenskapsinternt förvärv förutsätter att varan av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen.

23. Den beskattningsgrundande händelsen vid ett gemenskapsinternt förvärv bygger således på två förutsättningar: För det första ska förvärvaren erhålla rätt att såsom ägare förfoga över varan, och för det andra ska varan försändas eller transporteras från ursprungsstaten till en annan medlemsstat. Denna senare förutsättning ska uppfyllas samtidigt som den förra, för att leveransen ska undantas från skatteplikt i ursprungsmedlemsstaten. Enligt domstolens rättspraxis gäller därvid att klassificeringen som leverans eller förvärv inom gemenskapen alltså måste ske på objektiva grunder, såsom att de berörda varorna har förflyttats fysiskt mellan medlemsstaterna. [3]

3 — Dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl. (REG 2007, s. I-7797), punkt 40.

24. Det går dock inte att av ordalydelsen i dessa bestämmelser utläsa vilket tidsmässigt och materiellt samband som ska gälla mellan det att denna äganderätt övertas och det att transporten påbörjas eller avslutas i en annan medlemsstat.

25. X anser att det inte längre är fråga om ett gemenskapsinternt förvärv när segelbåten har använts längre än tre månader eller i mer än 100 timmar innan transporten till destinationslandet påbörjas. Enligt X ska ibruktagandet i ursprungsstaten därvid inte anses innebära att transporten påbörjas, om resan till destinationshamnen inte påbörjas omedelbart. Av rättssäkerhetsskäl måste en enhetlig frist gälla.

26. Övriga rättegångsdeltagare anser däremot att det ska göras en samlad bedömning av förloppet, varvid det tidsmässiga sambandet mellan överlåtelsen på förvärvaren och försändelsen eller transporten endast utgör en av flera omständigheter som ska beaktas. Om det redan från början står klart att den slutliga användningen kommer att äga rum i en annan medlemsstat än ursprungsmedlemsstaten, är detta av avgörande betydelse för antagandet att det föreligger ett gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet.

27. Frågan är vilken av de båda ståndpunkterna som bäst överensstämmer med syftet med bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv. Det ska därvid inledningsvis erinras om bakgrunden till införandet av bestämmelserna om gemenskapsintern handel. [4]

28. Mervärdesskatten innebär att privat konsumtion inom landet beskattas. Detta är anledningen till att leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet är skattepliktiga (artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112). Dessutom är gemenskapsinterna förvärv och import av varor (artikel 2.1 b och d i direktiv 2006/112) skattepliktiga. Inkluderandet av de två sistnämnda händelserna säkerställer att varor är skattepliktiga i den förvärvs- eller importstat där de används för privat bruk. [5]

29. Gemenskapsinterna förvärv som beskattningsgrundande händelse infördes den 1 januari 1993 som övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan

4 — Se angående detta punkterna 24–29 i mitt förslag till avgörande av den 11 januari 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl. (REG 2007, s. I-7797), och punkterna 19–25 i mitt förslag till avgörande av den 10 november 2005 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227).

5 — Se dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227), punkterna 31 och 40, domen i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 36, dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée (REG 2007, s. I-7861), punkt 22, och av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International (REG 2007, s. I-7897), punkt 22.

medlemsstaterna.[6] Tidigare hade varuleveranser mellan två medlemsstater behandlats som vilka leveranser i internationell handel som helst. Därvid utgjorde gränsöverskridandet vid exporten respektive importen den avgörande anknytningspunkten för beskattningen. Som ett led i genomförandet av den inre marknaden avskaffades kontrollerna vid de inre gränserna, vilket även fordrade en omstöpning av de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna för handeln inom gemenskapen.

30. Reformen gick visserligen inte så långt att reglerna för varuleveranser inom landet utsträcktes till att även gälla handeln mellan två medlemsstater. Detta skulle nämligen ha inneburit att den stat från vilken varorna levereras hade tilldelats beskattningsrätten, i stället för den stat till vilken varorna importeras och i vilken de konsumeras. Övergångsbestämmelserna innebar tvärtom att den dittillsvarande fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna lämnades oförändrad.[7]

31. För att säkerställa att rätten att ta ut mervärdesskatt även i fortsättningen skulle tillkomma den medlemsstat där den slutliga konsumtionen äger rum, infördes, medlemsstaterna emellan, dels gemenskapsinterna förvärv som en ny beskattningsgrundande händelse, dels undantag från skatteplikt för leveranser inom landet.

32. Det faktum att varan försänds eller transporteras till en annan medlemsstat är alltså av avgörande betydelse när det gäller att avgränsa leveranser inom landet från gemenskapsinterna leveranser. Detta krav på att vissa omständigheter ska föreligga tillämpas för den fördelning av beskattningsrätten mellan leveransstaten och destinationslandet som sker utifrån var varan slutkonsumeras.

33. Av elfte skälet i direktiv 2006/112 framgår att ändamålet med bestämmelserna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel, vid sidan av fördelningen av beskattningsrätten, särskilt är att förebygga att konkurrensen snedvrids på grund av att olika skattesatser tillämpas i medlemsstaterna.

34. Medan det i allmänhet endast är beskattningsbara personers, samt icke beskattningsbara juridiska personers, gemenskapsinterna förvärv som beskattas enligt artikel 2.1 b i i direktiv 2006/112, har lagstiftaren i fråga om nya transportmedel föreskrivit att även privatpersoners förvärv är skattepliktiga. Med hänsyn till att dessa varor har ett högt

6 — 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).

7 — Se domarna i målen EMAG (ovan fotnot 5), punkt 27, och Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 22, i vilka det hänvisas till sjunde till tionde skälen i direktiv 91/680.

värde [8] och är lätta att transportera, skulle det, om leveranser beskattades i ursprungsmedlemsstaten, uppkomma ett incitament för privatpersoner att förvärva transportmedel i medlemsstater som tillämpar en låg mervärdesskattesats. Beskattningen i den stat där det gemenskapsinterna förvärvet sker säkerställer att förvärvaren erlägger lika mycket skatt oavsett från vilken stat transportmedlet erhålls. Lagstiftningen utesluter därmed att den som handlar med transportmedel erhåller konkurrensfördelar enbart på grund av att vederbörande har sitt säte i en stat som tillämpar en lägre mervärdeskattesats.

35. Tolkningen av bestämmelserna om gemenskapsinterna leveranser och gemenskapsinterna förvärv måste säkerställa att fördelningen av beskattningsrätten och en likvärdig konkurrens inte kan kringgås genom olika skatteupplägg.

36. Som Skatteverket, den tyska regeringen och kommissionen med rätta har påpekat skulle de beskattningsbara personerna oberoende av platsen för konsumtionen fritt kunna välja var förvärvet av ett nytt transportmedel ska beskattas, om en överflyttning av beskattningsrätten till den stat i vilken det gemenskapsinterna förvärvet sker endast villkorades av att transportmedlet lämnar ursprungsstaten eller anländer till destinationslandet inom en viss tid efter leveransen. Även oavsiktliga dröjsmål med transporten skulle kunna utlösa en överföring av beskattningsrätten, trots att den aktuella varan utan tvivel kommer att slutkonsumeras i en annan medlemsstat än den där leverans har skett.

37. I stället för att inrikta sig på stela frister, vilka för övrigt inte alls anges i direktivet, ska det på grundval av en samlad bedömning av alla relevanta omständigheter fastställas i vilken medlemsstat slutkonsumtionen kommer att ske. Därvid ska i första hand objektiva omständigheter beaktas.

38. I förevarande fall kan det vid sidan av det tidsmässiga förloppet till exempel ha betydelse var segelbåten är registrerad och var förvärvaren förfogar över en permanent uppläggningsplats för båten. Likaså kan en privat förvärvares bostadsort utgöra en indikation på var båten slutligen kommer att användas varaktigt. Vid bedömningen av det tidsmässiga förloppet kan bland annat avståndet mellan leveransstaten och destinationslandet och den levererade varans livslängd vara av betydelse. Om den tid som överföringen tar i anspråk är helt underordnad transportmedlets totala livslängd får det antas att varan till övervägande del kommer att konsumeras i destinationslandet.

8 — Enligt artikel 2.2 a ii i direktiv 2006/112 beskattas privatpersoner endast för förvärv av fartyg som är längre än 7,5 meter.

39. Även om begreppen gemenskapsintern leverans och gemenskapsinternt förvärv är objektiva och tillämpas utan beaktande av ändamålet med den aktuella omsättningen och resultatet av densamma, [9] krävs likafullt att hänsyn tas till den medelst objektiva omständigheter fastställda avsikten hos förvärvaren vad avser den av honom, i samband med leveransen, uppgivna platsen för den slutliga konsumtionen. [10] Säljaren måste nämligen redan vid fakturans utfärdande veta huruvida mervärdesskatt ska anges eller om detta kan underlåtas, med hänvisning till att det ska ske ett från skatteplikt undantaget gemenskapsinternt förvärv.

40. Dessutom inträder den enligt artikel 68 i direktiv 2006/112 beskattningsgrundande händelsen i form av det gemenskapsinterna förvärvet, så snart en däremot svarande leverans inom en medlemsstat anses ha ägt rum. Den relevanta tidpunkten är härvid, enligt artikel 63 jämförd med artikel 14 i direktivet, när förvärvaren erhåller rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Om förvärvaren tar emot varan redan i ursprungsstaten är förutsättningarna för en leverans inom landet uppfyllda. Har däremot ett gemenskapsinternt förvärv de facto skett i en annan medlemsstat kan den planerade transporten till en annan medlemsstat och den slutliga konsumtionen där, vid denna tidpunkt endast fastsällas med hjälp av förvärvarens egna uppgifter.

41. En privatpersons gemenskapsinterna förvärv av ett transportmedel utgör såtillvida ett specialfall. För det första är det ovanligt att en i sig icke beskattningsbar person är upphov till en beskattningsgrundande händelse. För det andra företer detta fall den egenheten att den enskilde förvärvarens ibruktagande av ett fortskaffningsmedel i ursprungsmedlemsstaten sällan klart kan avgränsas redan från den tidpunkt när transporten till destinationslandet avgår.

42. Inte heller dessa speciella omständigheter leder dock till att avgränsningen mellan en leverans inom landet och ett gemenskapsinternt förvärv uteslutande avgörs av en viss frist mellan tidpunkten för överlämnandet av transportmedlet till förvärvaren och den tidpunkt när transporten av transportmedlet till destinationslandet avgår från

9 — Domen i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 38, och där förekommande hänvisning till 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.

10 — Också fastställelsen av huruvida varan ska användas i en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet, respektive artikel 9.1 i direktiv 2006/112, och huruvida det därför föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, ska enligt rättspraxis ske på grundval av hur förvärvaren enligt ett objektivt underlag avser att använda förvärvet (se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 24, och av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breistohl (REG 2000, s. I-4321), punkterna 34–39. Likaså fastställs avdragsrättens omfattning utifrån den faktiska eller avsedda användningen av föremålet (se dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property (REG 2005, s. I-11087), punkt 54.

ursprungsstaten. Det mål som eftersträvas med de särskilda bestämmelserna i artikel 2.1 b ii jämförd med artikel 2.2 a ii i direktiv 2006/112 är att förhindra snedvridning av konkurrensen. Detta mål fordrar därför just i detta sammanhang inte endast att tidsförloppet beaktas, utan även att samtliga omständigheter – inklusive de avsikter som förvärvaren enligt vad som framkommit får anses ha haft – läggs till grund för bedömningen.

43. X anser dock att rättssäkerhetsprincipen fordrar att en viss tidsfrist föreskrivs.

44. Enligt fast rättspraxis gäller detta krav på rättssäkerhet särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning. [11]

45. Domstolen har vidare av rättssäkerhetsskäl i princip avfärdat att klassificeringen som gemenskapsintern omsättning uteslutande ska ske på grundval av leverantörens eller förvärvarens avsikt. [12] Denna ståndpunkt grundas dock på bedömningen att skattemyndigheten inte ska behöva utreda vilken avsikt de beskattningsbara personerna kan ha haft. Domstolen har också uttryckligen gjort ett förbehåll för undantagsfall.

46. Rättssäkerhetsprincipen utgör således inte något hinder för att klassificeringen som gemenskapsinternt förvärv i ett fall som det förevarande förutsätter att hänsyn tas till samtliga omständigheter, inklusive den plats där förvärvaren enligt egen utsago och enligt objektiva omständigheter avser att använda varan. Med detta tillvägagångssätt undviks framför allt att förvärvaren åläggs en oförutsebar skyldighet att betala skatt på det gemenskapsinterna förvärvet, eftersom det är förvärvarens egna uppgifter om den slutliga konsumtionen som läggs till grund för bedömningen.

47. Enligt uppgifterna från X förutsätter dock undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans i Förenade kungariket att båten har lämnat denna medlemsstat inom två månader. Därmed uppstår risken att leveransen dubbelbeskattas om den, efter det att denna frist har löpt ut, anses utgöra en skattepliktig inhemsk leverans i ursprungsstaten medan den samtidigt betraktas som ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet.

11 — Se dom av den 15 december 1987 i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen (REG 1987, 5091), punkt 24, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkt 72, och domen i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 46.

12 — Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 24, domarna i målen Optigen m.fl. (ovan fotnot 9), punkt 45, Kittel och Recolta Recycling (ovan fotnot 9), punkt 42, Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 39, och dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, AB SKF (REG 2009, s. I-10413), punkt 77.

48. Det ska i detta avseende påpekas att den gemenskapsinterna leveransen av en vara och det gemenskapsinterna förvärvet av densamma i själva verket utgör en och samma ekonomiska transaktion, även om denna ger upphov till olika rättigheter och skyldigheter, såväl för parterna i transaktionen som för skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna. [13]

49. Visserligen ska den medlemsstat dit en försändelse eller transport av varor anländer, och där ett gemenskapsinternt förvärv av varor äger rum, utöva sin beskattningsrätt enligt artikel 21 i 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, [14] oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats. Medlemsstaterna är dock skyldiga att tolka bestämmelserna om undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser (artikel 138 i direktiv 2006/112) och om beskattning av gemenskapsinterna förvärv (artikel 20 i direktiv 2006/112) enhetligt.

50. Dessa bestämmelser ska tolkas så, att de med avseende på det tidsmässiga och faktiska sambandet mellan leveransen och försändelsen eller transporten till destinationslandet tillmäts samma innebörd och räckvidd. [15] Undantaget från skatteplikt för den gemenskapsinterna leveransen kommer i annat fall inte att få avsedd verkan, när det gäller att undvika dubbelbeskattning av leveranser i gemenskapsintern handel och, därigenom, att säkerställa den skattemässiga neutraliteten. [16]

51. Det ska i detta sammanhang påpekas att undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser enligt artikel 131 i direktiv 2006/112 tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Detta inbegriper i princip en möjlighet för ursprungsmedlemsstaten att ange bestämda frister inom vilka varan, vid en gemenskapsintern leverans, i regel ska ha lämnat denna stat.

52. Medlemsstaterna ska dock vid utövandet av sina befogenheter iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning och till vilka bland annat rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen

13 — Domen i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 23.

14 — EUT L 288, s. 1.

15 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 34.

16 — Domarna i målen Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 25, och Collée (ovan fotnot 5), punkt 23.

hör.[17] Inte heller får de åtgärder som medlemsstaterna har rätt att vidta för att tillse att uppbörden av skatten blir korrekt och att skatteundandragande undviks tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet.[18]

53. Av denna anledning måste nationella bestämmelser, som villkorar undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser med att vissa frister iakttas när det gäller försändelser och transporter, vara tillräckligt flexibla, för att undantaget i vissa fall ska kunna beviljas även när varan de facto har lämnat den berörda staten efter en något längre tid, och den slutliga konsumtionen enligt en samlad bedömning av alla omständigheter ska anses ha skett i en annan medlemsstat. Det måste under dessa förhållanden åtminstone finnas en möjlighet att i efterhand korrigera beskattningsbeslutet, om det inte förelegat någon risk för skattebortfall och de berörda personerna har handlat i god tro.[19]

54. Därmed ska den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Det förhållandet att en viss frist iakttas, inom vilken ett nytt fartyg som är längre än 7,5 meter ska ha lämnat ursprungsmedlemsstaten eller anlänt till destinationslandet, är inte ensamt avgörande för klassificeringen av en omsättning avseende ett sådant fartyg såsom en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 138 i direktiv 2006/112, eller såsom ett i destinationslandet skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv, i den mening som avses i artikel 20 i direktivet. Denna klassificering ska tvärtom ske på grundval av en samlad bedömning av alla objektiva omständigheter och med beaktande av den avsikt som förvärvaren enligt vad som framkommit får anses ha haft beträffande den slutliga konsumtionen av varan.

B — *Den fjärde tolkningsfrågan*

55. Regeringsrätten har ställt sin fjärde tolkningsfråga för att få klarhet i vilken tidpunkt som är avgörande vid bedömningen av huruvida ett fartyg ska anses vara nytt i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112.

56. X anser att den avgörande tidpunkten är när fartyget anländer till destinationslandet.

57. Övriga rättegångsdeltagare har dock helt korrekt hänvisat till ordalydelsen i artikel 2.2 b ii i direktiv 2006/112. Enligt denna

17 — Se, för ett liknande resonemang, 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. (REG 1997, s. I-7281), punkt 48, 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 domen i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 45.

18 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 52, och domarna i målen Halifax m.fl. (ovan fotnot 11), punkt 92, och Teleos m.fl. (ovan fotnot 3), punkt 46.

19 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Collée (ovan fotnot 5), punkterna 31, 35 och 37.

anses ett fartyg vara nytt om *leveransen* utförs inom tre månader efter det att fartyget först togs i bruk eller om det har seglat högst 100 timmar. I artikel 14 i direktivet definieras leverans som överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Denna rätt erhåller förvärvaren redan vid övertagandet av båten i ursprungsstaten och inte först vid dess ankomst till destinationslandet.

58. Som den tyska regeringen har anfört skulle de beskattningsbara personerna, om den relevanta tidpunkten är när varan anländer till destinationslandet, kunna påverka var beskattningen ska ske, genom att de förhalar transporten och därmed ankomsten till destinationslandet, bortom den frist på tre månader som fastställs i artikel 2.2 b ii i direktiv 2006/112. Detta skulle strida mot den fördelning av beskattningsrätten som sker i enlighet med den plats där varan faktiskt konsumeras. [20]

59. Det skulle också finnas en risk att omsättningen helt undgår beskattning. En beskattningsbar person i samma situation som X skulle därmed kunna föra ut en båt ur ursprungsstaten under åberopande av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser, uppehålla sig mer än 100 timmar eller tre månader på öppna havet eller i ett tredjeland och först därefter ta båten till destinationslandet. Om klassificeringen som nytt fartyg skulle ske vid den tidpunkt då varan anländer till destinationslandet, skulle det inte längre föreligga något skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv.

60. Frågan huruvida ett fartyg är nytt i den mening som avses i artikel 2.2 b ii i direktiv 2006/112 ska därmed avgöras vid leveransen och inte vid ankomsten till destinationslandet.

61. Denna slutsats strider inte heller mot artikel 40 i direktiv 2006/112. Enligt denna bestämmelse ska platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Enda syftet med denna bestämmelse är att fördela rätten att beskatta gemenskapsinterna förvärv till destinationslandet. Inget sägs i denna bestämmelse om huruvida den aktuella varan ska vara ny när den anländer till detta land.

62. Den fjärde tolkningsfrågan ska därmed besvaras på följande sätt. Vid gemenskapsinterna förvärv är tidpunkten för leveransen avgörande för bedömningen av huruvida ett fartyg ska anses vara nytt i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112.

20 — Se angående detta även punkterna 38 och 39 i förevarande förslag till avgörande.

V — Förslag till avgörande

63. Jag föreslår sammanfattningsvis att Regeringsrättens tolkningsfrågor besvaras enligt följande:

1. Det förhållandet att en viss frist iakttas, inom vilken ett nytt fartyg som är längre än 7,5 meter ska ha lämnat ursprungsmedlemsstaten eller anlänt till destinationslandet, är inte ensamt avgörande för klassificeringen av en omsättning avseende ett sådant fartyg såsom en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 138 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller såsom ett i destinationslandet skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv, i den mening som avses i artikel 20 i direktivet. Denna klassificering ska tvärtom ske på grundval av en samlad bedömning av alla objektiva omständigheter och med beaktande av den avsikt som förvärvaren enligt vad som framkommit får anses ha haft beträffande den slutliga konsumtionen av varan.

2. Vid gemenskapsinterna förvärv är tidpunkten för leveransen avgörande för bedömningen av huruvida ett fartyg ska anses vara nytt i den mening som avses i artikel 2.2 b i direktiv 2006/112.