OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 6 maja 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. W drodze niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Regeringsrätt ze Szwecji zwrócił się do Trybunału o wykładnię przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112") dotyczących nabycia wewnątrzwspólnotowego.

2. Konkretnie chodzi tutaj o to, jak pod względem podatkowym winno być traktowane nabycie nowej łodzi żaglowej, w której posiadanie nabywca X ma zamiar wejść w Zjednoczonym Królestwie, której pragnie następnie używać w tym lub innym państwie członkowskim przez okres 2–5 miesięcy i którą wreszcie po tym okresie pragnie przetransportować do swego miejsca zamieszkania w Szwecji. X stoi na stanowisku, że mamy tu do czynienia z dostawą na terytorium państwa pochodzenia, która tam właśnie podlega podatkowi. Natomiast szwedzkie organy podatkowe, które w postępowaniu przed Trybunałem wspierane są przez rząd niemiecki i Komisję, uważają, że (mimo odstępu w czasie) w tym przypadku ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie w Szwecji.

II — Ramy prawne

A — *Prawo Unii*

3. Motyw 11 dyrektywy 2006/112 brzmi następująco:

„W powyższym okresie przejściowym należy również opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia wewnątrzwspólnotowe nabycia o pewnej wartości dokonywane przez podatników zwolnionych lub osoby prawne niebędące podatnikami, niektóre wewnątrzwspólnotowe transakcje sprzedaży wysyłkowej oraz dostawy nowych środków transportu na rzecz osób fizycznych lub podmiotów zwolnionych lub niebędących

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Dz.U. L 347, s. 1.

podatnikami, według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie, o ile takie transakcje, ze względu na brak przepisów szczególnych, mogłyby spowodować znaczące zakłócenia konkurencji między państwami członkowskimi".

4. Właściwe tu fragmenty art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 brzmią następująco:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

[…]

ii) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;

[…]".

5. Artykuł 2 ust. 2 dyrektywy 2006/112 stanowi uzupełniająco:

„a) Do celów ust. 1 lit. b) pkt ii) »środki transportu« oznaczają następujące środki transportu, przeznaczone do przewozu osób lub towarów:

[…]

ii) jednostki pływające o długości przekraczającej 7,5 metra, z wyjątkiem jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub jednostek pływających przeznaczonych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa oraz do celów ratowniczych i udzielania pomocy na morzu, jak również jednostek pływających przeznaczonych do rybołówstwa przybrzeżnego;

[…]

b) Powyższe środki transportu są uważane za »nowe« w następujących przypadkach:

[…]

ii) dla jednostek pływających, w przypadku gdy dostawa odbywa się w terminie trzech miesięcy od daty ich pierwszego oddania do użytku lub gdy jednostka pływająca nie przepłynęła więcej niż 100 godzin;

[…]

c) Państwa członkowskie określają warunki, na podstawie których dane, o których mowa w lit. b), mogą zostać stwierdzone [Państwa członkowskie określają, pod jakim warunkami okoliczności, o których mowa w lit. b), mogą zostać uznane za stwierdzone]".

6. Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 definiuje pojęcie „dostawy towarów" w sposób następujący:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

7. Zgodnie z art. 20 ust. 1 dyrektywy 2006/112 „»[w]ewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

8. Na mocy art. 40 dyrektywy 2006/112 „[z]a miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy".

9. Artykuł 68 dyrektywy 2006/112 wskazuje, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce z chwilą dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Jednocześnie, zgodnie z art. 68 tej dyrektywy, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, gdy dostawę podobnych towarów uważa się za dokonaną na terytorium danego państwa członkowskiego.

10. Artykuł 138 dyrektywy 2006/112 reguluje zwolnienie wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów w sposób następujący:

„1. Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy nowych środków transportu wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem;

[…]".

B — *Prawo szwedzkie*

11. Zgodnie z rozdziałem 1 § 1 Mervärdesskattelagen (ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej) (1994:200; zwanej dalej „ML"), podatek VAT płacony jest na rzecz skarbu państwa między innymi od dokonanej na terytorium Szwecji transakcji sprzedaży towarów podlegających opodatkowaniu w ramach działalności handlowej oraz od objętego podatkiem wewnątrzwspólnotowego nabycia rzeczy ruchomych. Na podstawie rozdziału 2a § 3 ML wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zachodzi, wówczas gdy dotyczy nowego środka transportu w rozumieniu rozdziału 1 § 13a ML.

12. Zgodnie z rozdziałem 3 § 30a ML sprzedaż nowych środków transportu transportowanych przez sprzedawcę lub nabywcę albo na ich rzecz ze Szwecji do innego państwa członkowskiego jest zwolniona z opodatkowania VAT, nawet jeżeli sprzedawca nie został zidentyfikowany do celów VAT.

13. Zgodnie z rozdziałem 2a § 2 ML „wewnątrzwspólnotowe nabycie" oznacza odpłatne nabycie towarów, w przypadku gdy towary te są przetransportowane do nabywcy w Szwecji z innego państwa członkowskiego przez/na rzecz tego nabywcy lub przez/na rzecz sprzedawcy.

14. Zgodnie z rozdziałem 1 § 13a ML „nowe środki transportu" oznaczają między innymi jednostki pływające – z pewnymi wyjątkami, które nie mają znaczenia w niniejszej sprawie – o długości przekraczającej 7,5 metra, jeżeli sprzedaż miała miejsce w terminie trzech miesięcy od daty ich pierwszego oddania do użytku lub dana jednostka pływająca nie przepłynęła przed sprzedażą więcej niż 100 godzin.

III — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

15. Zamieszkała w Szwecji osoba fizyczna X postanowiła nabyć w Zjednoczonym Królestwie do użytku prywatnego łódź żaglową o długości przekraczającej 7,5 metra. Po odebraniu tej łodzi żaglowej X miał zamiar korzystać z niej w celach rekreacyjnych w państwie pochodzenia przez okres od trzech do pięciu miesięcy i przepłynąć nią ponad 100 godzin albo wywieźć ją bezpośrednio po odbiorze z państwa pochodzenia, by używać jej w innym niż Szwecja państwie członkowskim. W obu tych przypadkach po planowanym wykorzystaniu łódź miała dopłynąć do Szwecji, która stanowiła miejsce przeznaczenia.

16. Aby zapoznać się z podatkowymi skutkami nabycia łodzi, X zwrócił się do Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego)

z pytaniem, czy planowane przez niego nabycie będzie podlegało w którymś z dwóch opisanych powyżej przypadków opodatkowaniu w Szwecji.

17. Skatterättsnämnden uznała, że w obydwu tych przypadkach będzie zachodzić wewnątrzwspólnotowe nabycie nowego środka transportu, z którym będzie się wiązał ciążący na X obowiązek uiszczenia podatku w Szwecji. X odwołał się od tej decyzji wstępnej do Regeringsrätt. Uważa on, że dostawa łodzi winna zostać opodatkowana w Zjednoczonym Królestwie jako dostawa dokonana w tym państwie. W tych okolicznościach postanowieniem z dnia 16 lutego 2009 r. Regeringsrätt zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

„1) Czy art. 138 i 20 dyrektywy Rady [2006/112/WE] w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w taki sposób, że aby sprzedaż mogła być zwolniona z podatku i można było uznać, że miało miejsce nabycie wewnątrzwspólnotowe, transport z terytorium państwa pochodzenia powinien rozpocząć się w określonym terminie?

2) Podobnie, czy ww. artykuły należy interpretować w taki sposób, że aby sprzedaż mogła być zwolniona z podatku i można było uznać, że miało miejsce nabycie wewnątrzwspólnotowe, transport powinien się zakończyć w państwie przeznaczenia w określonym terminie?

3) Czy na odpowiedź na pytania 1 i 2 będzie miał wpływ fakt, że nabywany towar stanowi nowy środek transportu, a nabywcą jest osoba fizyczna, która ostatecznie planuje korzystać z tego środka transportu w określonym państwie członkowskim?

4) W przypadku stwierdzenia wewnątrzwspólnotowego nabycia – w jakim momencie należy dokonać oceny, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy [2006/112/WE]?”.

18. W procedurze pisemnej przed Trybunałem uwagi przedłożyli X, Skatteverket (szwedzki organ podatkowy), rząd niemiecki oraz Komisja Europejska. Na rozprawie swe uwagi ustne przedłożyli X, rząd szwedzki i Komisja.

IV — Ocena prawna

A — *W przedmiocie pytań pierwszego, drugiego i trzeciego*

19. Pierwsze trzy pytania, które należy rozpatrzyć wspólnie, mają na celu określenie warunków, pod jakimi można stwierdzić wewnątrzwspólnotowe nabycie w rozumieniu art. 20 dyrektywy 2006/112 lub zwolnioną od podatku wewnątrzwspólnotową dostawę w rozumieniu art. 138 dyrektywy, w przypadku gdy dany towar nie zostaje bezzwłocznie przetransportowany z państwa pochodzenia do państwa przeznaczenia. Regeringsrätt pyta również, czy w tym kontekście ma znaczenie fakt, że nabywany towar stanowi nowy środek transportu, a nabywcą jest osoba fizyczna, która ostatecznie planuje korzystać z tego środka transportu w określonym państwie członkowskim (pytanie trzecie).

20. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt ii) w związku z art. 2 ust. 2 lit. a) pkt ii) dyrektywy 2006/112 wewnątrzwspólnotowe nabycie nowej jednostki pływającej o długości przekraczającej 7,5 metra przez osobę niebędącą podatnikiem podlega opodatkowaniu na terytorium państwa wewnątrzwspólnotowego nabycia.

21. Artykuł 20 dyrektywy 2006/112 definiuje wewnątrzwspólnotowe nabycie jako nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

22. W sposób spójny z tymi postanowieniami art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ustanawia dla zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy z podatku warunek, by dany towar był wysłany lub transportowany przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii.

23. Ustalenie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia wymaga zatem spełnienia dwóch przesłanek: po pierwsze, nabywca musi uzyskać prawo do rozporządzania danym towarem jak właściciel; po drugie, dany towar musi zostać wysłany lub przetransportowany z państwa pochodzenia do innego państwa członkowskiego. Ten drugi warunek musi zostać także spełniony, aby dostawa mogła zostać zwolniona od podatku w państwie członkowskim pochodzenia. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału uznanie danej dostawy lub danego nabycia za czynności wewnątrzwspólnotowe musi być dokonywane na podstawie elementów obiektywnych, takich jak fizyczne przemieszczenie towarów pomiędzy państwami członkowskimi [3].

3 — Wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 40.

24. Z brzmienia przypomnianych powyżej przepisów nie można wywnioskować, w jakim czasowym lub materialnym stosunku mają pozostawać względem siebie nabycie uprawnień właścicielskich oraz rozpoczęcie i zakończenie transportu do innego państwa.

25. X uważa, że z wewnątrzwspólnotowym nabyciem przestajemy mieć do czynienia wtedy, gdy łódź żaglowa przed rozpoczęciem jej transportu do państwa członkowskiego przeznaczenia jest używana przez okres ponad trzech miesięcy lub przez ponad 100 godzin. W istocie początek używania łodzi w państwie pochodzenia nie może zostać uznany za rozpoczęcie transportu, jeżeli trasa rejsu nie prowadzi bezpośrednio do państwa przeznaczenia. Ze względów pewności prawa powinien obowiązywać określony termin do rozpoczęcia transportu.

26. Natomiast pozostali uczestnicy postępowania uważają, że kwestię tę należy rozpatrywać całościowo oraz że czasowy stosunek między wydaniem towaru nabywcy a jego wysłaniem lub przetransportowaniem jest tylko jednym z elementów, które należy brać pod uwagę w tej ocenie. Gdyby od początku było wiadome, że dany towar będzie ostatecznie używany w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie pochodzenia, to miałoby to istotne znaczenie dla przyjęcia istnienia wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie przeznaczenia.

27. Nasuwa się pytanie, który z tych dwóch poglądów bardziej odpowiada duchowi i celowi przepisów dotyczących wewnątrzwspólnotowego nabycia. Na wstępie należy przypomnieć jednak kontekst, w jakim zostały wprowadzone przepisy dotyczące handlu wewnątrzwspólnotowego [4].

28. Podatkiem od wartości dodanej opodatkowuje się prywatną konsumpcję w kraju. Z tego względu dostawa towarów i usług na terytorium kraju [art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112] podlega podatkowi od wartości dodanej. Ponadto podatkiem objęte są również wewnątrzwspólnotowe nabycie oraz przywóz towarów [art. 2 ust. 1 lit. b) i d) dyrektywy 2006/112]. Opodatkowanie tych dwóch ostatnich czynności pozwala na zapewnienie, że towary będą objęte podatkiem w państwie nabycia tudzież przywozu, w którym są przeznaczone do prywatnego użytku [5].

29. Wewnątrzwspólnotowe nabycie jako zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zostało wprowadzone w dniu 1 stycznia 1993 r. w ramach przepisów

4 — Zobacz moje opinie: z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 24–29; z dnia 10 listopada 2005 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 19–25.

5 — Zobacz wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder Zb.Orz. s. I-3227, pkt 31, 40; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 36; wyroki z dnia 27 września 2007 r.: w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 22; w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 22.

przejściowych dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi [6]. Przed wprowadzeniem tych przepisów przejściowych dostawy towarów między państwami członkowskimi klasyfikowano jak dostawy w pozostałym handlu międzynarodowym. Przy tym decydujący element dla opodatkowania stanowiło zawsze w przypadku wywozu lub przywozu przekroczenie granicy. W trakcie urzeczywistniania rynku wewnętrznego zniesiono kontrole na granicach wewnętrznych, co wymagało w konsekwencji także dokonania zmiany regulacji dotyczących podatku od wartości dodanej w odniesieniu do handlu wewnątrzwspólnotowego.

30. Niemniej reforma ta nie sięgnęła tak daleko, by rozszerzyć stosowanie regulacji obowiązujących dla krajowych dostaw towarów na handel pomiędzy państwami członkowskimi, ponieważ oznaczałoby to, że podatek od wartości dodanej – inaczej aniżeli dotychczas – nie przysługiwałby państwu, do którego towar jest wwożony i w którym jest używany, lecz państwu, z którego towar jest wysyłany. Przepis przejściowy nie narusza natomiast dotychczasowego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi [7].

31. Aby podatek od wartości dodanej nadal mógł przysługiwać państwu członkowskiemu ostatecznego wykorzystania towaru, wprowadzono wewnątrzwspólnotowe nabycie jako nowe zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego oraz zwolniono od podatku wewnętrzną dostawę dokonywaną między państwami członkowskimi.

6 — Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1).

7 — Zobacz ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie EMAG, pkt 27; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 22, oba odwołujące się do motywów od siódmego do dziesiątego dyrektywy 91/680.

32. Wysyłka lub transport do innego państwa członkowskiego ma zatem decydujące znaczenie dla odróżnienia dostawy wewnętrznej od dostawy wewnątrzwspólnotowej. To rozgraniczenie służy dokonaniu właściwego podziału władztwa podatkowego między państwem dostawy a państwem przeznaczenia, uwzględniającego ostateczne wykorzystanie towaru.

33. Poza podziałem władztwa podatkowego przepisom dotyczącym opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu przyświeca, jak to wynika z motywu 11 dyrektywy 2006/112, szczególny cel w postaci zapobieżenia zakłóceniom konkurencji spowodowanym różnymi stawkami podatkowymi obowiązującymi w państwach członkowskich.

34. Podczas gdy na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) pkt i) dyrektywy 2006/112 co do zasady opodatkowane jest jedynie wewnątrzwspólnotowe nabycie dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku nowych środków transportu prawodawca postanowił objąć podatkiem także osoby fizyczne. Zważywszy na dużą

wartość[8] i ułatwiony transport tych towarów, osoby fizyczne mogłyby czuć się zachęcone, gdyby dostawa była opodatkowana w państwie pochodzenia, do zakupu środków transportu w państwach członkowskich z niższą stawką podatku VAT. Opodatkowanie w państwie wewnątrzwspólnotowego nabycia zapewnia, że nabywca uiści podatek w tej samej wysokości, niezależnie od tego, z którego państwa sprowadza on dany środek transportu. W ten sposób omawiane przepisy uniemożliwiają też, by niektórzy sprzedawcy środków transportu mieli przewagę konkurencyjną tylko z tego względu, że w państwie, w którym mają siedzibę, obowiązuje niższa stawka podatku VAT.

35. Wykładnia przepisów dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabycia musi gwarantować, by dzięki nastawionym na ten cel transakcjom pozornym nie można było obchodzić podziału władztwa podatkowego i równej konkurencji.

36. Podobnie jak Skatteverket, rząd niemiecki i Komisja trafnie zauważają, że gdyby nadanie kompetencji podatkowych państwu wewnątrzwspólnotowego nabycia zależało jedynie od tego, czy dany środek transportu opuścił państwo pochodzenia i został przywieziony do państwa przeznaczenia w określonym terminie, podatnicy mogliby swobodnie decydować o miejscu, w którym dany środek transportu winien być opodatkowany, bez żadnego związku z miejscem wykorzystania. W takim przypadku również nieprzewidziane opóźnienia w transporcie mogłyby spowodować zmianę podziału kompetencji podatkowych, nawet gdyby dane towary bezsprzecznie były przeznaczone do ostatecznego wykorzystania w innym państwie członkowskim niż państwo dostawy.

37. Zamiast trzymać się ścisłych terminów, których zresztą sama dyrektywa nie przewiduje, należy ustalić, na podstawie całościowej oceny wszystkich istotnych okoliczności, w którym państwie członkowskim ma nastąpić ostateczne wykorzystanie towaru. W ramach tej oceny w pierwszej kolejności winny zostać uwzględnione okoliczności obiektywne.

38. W niniejszym przypadku oprócz momentu, w którym następuje zakończenie transportu, znaczenie może też mieć, gdzie dana łódź żaglowa jest zarejestrowana i gdzie nabywca dysponuje dla niej stałym miejscem zakotwiczenia. Miejsce zamieszkania prywatnego nabywcy także może stanowić wskazówkę, gdzie łódź będzie ostatecznie używana na stałe. Przy ustalaniu odstępu czasowego może odgrywać pewną rolę między innymi odległość między państwem dostawy i państwem przeznaczenia oraz okres żywotności dostarczonego towaru. Jeżeli przewóz zajmuje bardzo niewiele czasu w porównaniu z łącznym okresem żywotności środka transportu, to można się spodziewać, że towar ten będzie używany w głównej mierze w państwie przeznaczenia.

8 — Zgodnie z art. 2 ust. 2 pkt ii) dyrektywy 2006/112 objęcie podatkiem osób fizycznych dotyczy wyłącznie nabycia przez nie jednostek pływających o długości przekraczającej 7,5 metra.

39. Nawet jeżeli pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów danych czynności [9], to konieczne jest niemniej wzięcie pod uwagę wyrażonych w chwili dostawy i potwierdzonych faktami zamiarów nabywcy odnośnie do miejsca ostatecznego wykorzystania towaru [10]. Sprzedawca musi bowiem już w momencie wystawiania faktury wiedzieć, czy ma w niej zawrzeć podatek VAT albo czy może go pominąć ze względu na fakt występowania zwolnionej od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej.

40. Ponadto zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w postaci wewnątrzwspólnotowego nabycia ma miejsce, zgodnie z art. 68 dyrektywy 2006/112, z chwilą, gdy dostawę podobnych towarów uważa się za dokonaną na terytorium danego państwa członkowskiego. W tym celu zgodnie z art. 63 w związku z art. 14 tej dyrektywy należy brać pod uwagę moment, w którym nabywca uzyskuje prawo rozporządzania rzeczą jak właściciel. Jeżeli właściciel sam odbiera towar w państwie pochodzenia, to przesłanka dokonania dostawy na terytorium tego państwa członkowskiego jest już spełniona. Okoliczność, czy zamiast tego faktycznie mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem w innym państwie członkowskim, może zostać na tym etapie ustalona jedynie na podstawie udzielonych przez nabywcę informacji dotyczących planowanego transportu do innego państwa członkowskiego i ostatecznego wykorzystania towaru, które będzie miało tam miejsce.

41. Wewnątrzwspólnotowe nabycie środka transportu przez osobę fizyczną stanowi w tym zakresie przypadek szczególny. Z jednej strony rzadko kiedy osoba, która sama w sobie nie jest podatnikiem, dokonuje transakcji prowadzącej do powstania obowiązku podatkowego. Z drugiej strony przypadek taki cechuje się tym, że rozpoczęcie używania środka transportu przez prywatnego nabywcę w państwie członkowskim pochodzenia często nie daje się jasno odróżnić od rozpoczęcia transportu do państwa przeznaczenia.

42. Jednak również te szczególne okoliczności nie prowadzą do tego, by do celów rozgraniczenia dostawy wewnątrz danego państwa od nabycia wewnątrzwspólnotowego konieczne było ustalenie określonego terminu, którego należałoby dochować między odbiorem środka transportu przez nabywcę a rozpoczęciem jego transportu z państwa

9 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 38, odwołujący się do wyroków: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 44; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recykling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 41.

10 — Również przy ustalaniu, czy dany towar ma być używany w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy tudzież art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i jeśli z tego względu istnieje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego, należy, zgodnie z orzecznictwem, opierać się na znajdującej potwierdzenie w obiektywnych dowodach formie używania zamierzonej przez nabywcę (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 24; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98, Rec. s. I-4321, pkt 34–39). Zakres uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego także zależy od faktycznego lub zamierzonego wykorzystania danego towaru (zob. wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 54).

pochodzenia do państwa przeznaczenia. Zamierzony cel szczególnego uregulowania zawartego w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt ii) w związku z art. 2 ust. 2 lit. a) pkt ii) dyrektywy 2006/112, polegający na zapobieżeniu zakłóceniom konkurencji, nakazuje w tym właśnie kontekście nie tylko oparcie się na upływie czasu, ale również całościową ocenę wszystkich okoliczności, w tym również tych związanych ze znajdującymi potwierdzenie w faktach zamiarami nabywcy.

43. X uważa jednak, że zasada pewności prawa wymaga ustalenia określonego terminu.

44. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę pewności prawa należy stosować z tym większą bezwzględnością, gdy chodzi o uregulowanie mogące powodować konsekwencje finansowe, aby umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z ciążącymi na nich obowiązkami [11].

45. Ponadto ze względów pewności prawa Trybunał nie zgodził się na to, by kwalifikacja transakcji wewnątrzwspólnotowej zależała wyłącznie od przyświecającego dostawcy lub nabywcy zamiaru dokonania takiej transakcji [12]. Takie rozwiązanie opiera się jednak na założeniu, że organowi podatkowemu należy zaoszczędzić dochodzenia zamiarów podatników. Trybunał wyraźnie dopuścił ponadto odstępstwa w przypadkach szczególnych.

46. Z tego też względu zasada pewności prawa nie stoi na przeszkodzie temu, by w przypadku takim jak tu rozpatrywany uzależnić kwalifikację jako nabycia wewnątrzwspólnotowego od całościowej oceny wszystkich okoliczności, w tym również tych związanych z wyrażonymi przez nabywcę i znajdującymi potwierdzenie w faktach zamiarami dotyczącymi miejsca używania towaru. Taki sposób postępowania nie prowadzi w szczególności do tego, że nabywca w sposób nieprzewidywalny zostanie obciążony obowiązkiem uiszczenia podatku z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego, ponieważ przy ustalaniu tego obowiązku uwzględnia się dostarczone przez niego informacje dotyczące ostatecznego wykorzystania towaru.

47. Zdaniem X zwolnienie od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy w Zjednoczonym Królestwie jest jednak możliwe tylko wtedy, jeżeli łódź opuści terytorium tego państwa członkowskiego w ciągu dwóch miesięcy. A zatem istnieje ryzyko podwójnego opodatkowania, gdyby dostawa po upływie tego okresu podlegała opodatkowaniu w państwie pochodzenia jako dostawa dokonana na terytorium tego państwa i jednocześnie istniało nabycie wewnątrzwspólnotowe opodatkowane w państwie przeznaczenia.

11 — Zobacz wyroki: z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. s. 5091, pkt 24; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 72; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 46.

12 — Wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Zb.Orz. s. I-983, pkt 24; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 45; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 42; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 39; wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 AB SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 77.

48. W tym zakresie należy stwierdzić, że wewnątrzwspólnotowa dostawa i wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru stanowią w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą, nawet jeśli jest ona źródłem różnych praw i obowiązków zarówno dla stron, jak i dla organów podatkowych zainteresowanych państw członkowskich [13].

49. Chociaż zgodnie z art. 21 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [14] państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w którym dokonano wewnątrzwspólnotowego nabycia, wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, to niemniej te dwa państwa członkowskie muszą opierać się na jednolitej wykładni przepisów dotyczących zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych (art. 138 dyrektywy 2006/112) i objęcia podatkiem nabycia wewnątrzwspólnotowego (art. 20 dyrektywy 2006/112).

50. Przepisy te należy interpretować w taki sposób, by w odniesieniu do czasowego i materialnego stosunku między dostawą a wysyłką lub transportem do państwa przeznaczenia miały one identyczne znaczenie i identyczny zakres [15]. W przeciwnym wypadku zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej nie mogłoby pełnić swojej funkcji polegającej na unikaniu podwójnego opodatkowania dostaw w handlu wewnątrzwspólnotowym i zapewnieniu w ten sposób neutralności podatkowej [16].

51. Uzupełniająco należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/112 zwolnienia od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych stosuje się na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Powyższe obejmuje zasadniczo możliwość ustanowienia przez państwo członkowskie pochodzenia określonych terminów, w których towar stanowiący przedmiot dostawy wewnątrzwspólnotowej musi opuścić terytorium tego państwa.

52. Przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji państwa członkowskie muszą jednak przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią porządku prawnego Unii, wśród których znajdują się między innymi zasada

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 23.

14 — Dz.U. L 288, s. 1.

15 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 34.

16 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 25; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Collée, pkt 23.

pewności prawa i zasada proporcjonalności [17]. Przepisy, do przyjęcia których państwa członkowskie są upoważnione w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT [18].

53. Z tego też względu przepisy krajowe, które wiążą zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku z dotrzymaniem określonych terminów wysyłki lub transportu, muszą wykazywać wystarczającą elastyczność, by w szczególnych wypadkach zapewnić takie zwolnienie również wtedy, gdy towar faktycznie opuścił terytorium danego państwa po upływie nieco dłuższego okresu, jednak na podstawie całościowej oceny wszystkich okoliczności wykazane jest, że ostateczne wykorzystanie towaru będzie miało miejsce w innym państwie członkowskim. W takich okolicznościach musi istnieć przynajmniej możliwość dokonania korekty naliczonego podatku, pod warunkiem że nie grozi to utratą wpływów podatkowych i zainteresowani działali w dobrej wierze [19].

54. A zatem na pytania od pierwszego do trzeciego należy odpowiedzieć, że zakwalifikowanie transakcji dotyczącej nowej jednostki pływającej o długości przekraczającej 7,5 metra jako zwolnionej od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 dyrektywy 2006/112 oraz jako opodatkowanego w państwie przeznaczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy nie zależy wyłącznie od dotrzymania określonego terminu, w którym środek transportu winien opuścić państwo członkowskie pochodzenia lub dotrzeć do państwa członkowskiego przeznaczenia. Takiej kwalifikacji należy dokonywać w drodze całościowej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności i z uwzględnieniem znajdujących poparcie w faktach zamiarów nabywcy dotyczących ostatecznego wykorzystania towaru.

B — *W przedmiocie pytania czwartego*

55. W pytaniu czwartym Regeringsrätt zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, który moment jest najbardziej właściwy do dokonania oceny, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112.

56. X uważa, że przy dokonywaniu tej oceny należy kierować się momentem, w którym jednostka pływająca dociera do państwa przeznaczenia.

57. Pozostali uczestnicy postępowania trafnie jednak wskazują na brzmienie art. 2 ust. 2 lit. b) pkt ii) dyrektywy 2006/112. Zgodnie

17 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 48; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 29, 30; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 45.

18 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 52; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 92; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 46.

19 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Collée, pkt 31, 35, 37.

z tym przepisem jednostka pływająca jest nowa, jeżeli *dostawa* następuje w terminie trzech miesięcy od daty ich pierwszego oddania do użytku lub jednostka pływająca nie przepłynęła więcej niż 100 godzin. Artykuł 14 tej dyrektywy definiuje dostawę jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Nabywca uzyskuje takie prawo już w chwili przejęcia łodzi w państwie pochodzenia, a nie dopiero z chwilą jej przybycia do państwa przeznaczenia.

58. Jak zauważa rząd niemiecki, przyjęcie jako kryterium momentu dotarcia do państwa przeznaczenia mogłoby dawać podatnikom możliwość wpłynięcia na miejsce opodatkowania poprzez opóźnienie transportu i przesunięcie przybycia do państwa przeznaczenia na moment po upływie okresu trzech miesięcy, o którym mowa w art. 2 ust. 2 lit. b) pkt ii) dyrektywy 2006/112. Takie podejście byłoby sprzeczne ze zorientowanym na miejsce faktycznego wykorzystania podziałem kompetencji podatkowych [20].

59. Ponadto istnieje ryzyko, że dane transakcje w ogóle nie zostaną objęte podatkiem. I tak, podatnik znajdujący się w sytuacji takiej jak X mógłby wywieść łódź z państwa pochodzenia, powołując się na zwolnienie od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych, przepłynąć 100 godzin lub spędzić 3 miesiące na otwartym morzu lub w państwie trzecim i dopiero wtedy przywieść łódź do państwa przeznaczenia. Gdyby kwalifikacja jednostki pływającej jako nowej zależała wyłącznie od momentu dotarcia do państwa przeznaczenia, to w takim przypadku nie mielibyśmy do czynienia z opodatkowanym nabyciem wewnątrzwspólnotowym.

60. Okoliczność, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) pkt ii) dyrektywy 2006/112, należy zatem oceniać na podstawie daty dostawy, a nie momentu dotarcia do państwa przeznaczenia.

61. Takiemu wnioskowi nie stoi także na przeszkodzie art. 40 dyrektywy 2006/112. Na jego podstawie za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy. Przepis ten służy wyłącznie temu, by prawo do opodatkowania nabycia wewnątrzwspólnotowego przysługiwało państwu przeznaczenia. W żaden sposób nie reguluje on kwestii, czy w momencie przybycia do tego państwa dany towar musi być nowy.

62. A zatem na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia przy dokonywaniu oceny, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112, należy kierować się chwilą dostawy.

20 — Na ten temat zobacz także powyżej, pkt 38 i 39 niniejszej opinii.

V — Wnioski

63. Reasumując, proponuję udzielenie następujących odpowiedzi na pytania Regeringsrätt:

1. Zakwalifikowanie transakcji dotyczącej nowej jednostki pływającej o długości przekraczającej 7,5 metra jako zwolnionej od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz jako opodatkowanego w państwie przeznaczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy nie zależy wyłącznie od dotrzymania określonego terminu, w którym środek transportu winien opuścić państwo członkowskie pochodzenia lub dotrzeć do państwa członkowskiego przeznaczenia. Takiej kwalifikacji należy dokonywać w drodze całościowej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności i z uwzględnieniem znajdujących poparcie w faktach zamiarów nabywcy dotyczących ostatecznego wykorzystania towaru.

2. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia przy dokonywaniu oceny, czy dany środek transportu jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112, należy kierować się chwilą dostawy.