ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 6 май 2010 година[1]

I — Въведение

1. С това преюдициално запитване шведският Regeringsrätt моли Съда за тълкуване на разпоредбите относно вътреобщностното придобиване, предвидени в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност[2] (наричана по-нататък „Директива 2006/112“).

2. По-конкретно става въпрос за системата за облагане с ДДС на нова ветроходна лодка, която купувачът X възнамерява да придобие в Обединеното кралство, да я използва там или в друга държава членка в продължение на период от три до пет месеца, след което да я транспортира в своето място на пребиваване в Швеция. Според X е налице вътрешна доставка, която следва да се облага в държавата по произход. Шведската данъчна администрация — подкрепяна в производството пред Съда от германското правителство и Комисията — застъпва противоположното становище, че (независимо от прекъсването във времето) е налице вътреобщностно придобиване в Швеция.

II — Правна уредба

А — *Правна уредба на Съюза*

3. Съображение 11 от Директива 2006/112 гласи:

„Уместно е също по време на този преходен период вътреобщностни придобивания [на] определена стойност, извършвани от лица, извършващи освободени доставки, или от данъчно незадължени юридически лица, определени вътреобщностни дистанционни продажби и доставката на нови превозни средства на физически лица или на [освободени от данък или на данъчно незадължени юридически лица] също да бъдат облагани в държавата членка по местоназначение в съответствие с

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

данъчните ставки и условия[та], определени от тази държава членка, доколкото такива сделки, при отсъствието на специални разпоредби, би било вероятно да причинят значително нарушаване на конкуренцията между държавите членки.“

4. Съответните части от текста на член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 предвиждат:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка […]:

[…]

ii) в случаите на нови превозни средства данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, чиито други придобивания не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1, или [от] всяко друго данъчно незадължено лице;

[…]“

5. В допълнение член 2, параграф 2 от Директива 2006/112 предвижда:

„а) За целите на параграф 1, буква б), ii) следните се считат за „превозни средства“, когато са предназначени за превоз на хора или стоки:

[…]

ii) плавателни съдове с дължина над 7,5 метра, с изключение на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море и превоз на пътници срещу заплащане и на плавателни съдове, използвани за целите на търговски, промишлени или риболовни дейности, или за спасителни и помощни операции, или за крайбрежен риболов;

[…]

б) Тези превозни средства се считат за „нови“ в случаите на:

[…]

ii) плавателни съдове, когато доставката е извършена в рамките на три месеца от датата на първото пускане в експлоатация или когато плавателният съд е плавал не повече от 100 часа;

[…]

в) Държавите членки следва да предвидят условията, при които фактите, посочени в буква б), могат да бъдат считани за установени.“

6. Член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 дефинира понятието „доставка на стоки“ по следния начин:

„Доставка на стоки означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.“

7. Съгласно член 20, параграф 1 от Директива 2006/112 „[в]треобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик [с] движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или [за сметка] на продавача […] или […] лицето, придобиващо стоките[,] в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоките.“

8. Съгласно член 40 от Директива 2006/112 за място на вътреобщностното придобиване на стоките се смята мястото, където се намират стоките след завършване на изпращането или превоза им до придобиващото ги лице.

9. Член 68 от Директива 2006/112 определя за момент на настъпване на данъчното събитие при вътреобщностно придобиване момента, в който вътреобщностното придобиване на стоки е извършено. Освен това съгласно член 68 придобиването се смята за извършено в момента, в който доставката на стоки от същия вид се приема за извършена на територията на съответната държава членка.

10. Член 138 от Директива 2006/112 определя данъчното освобождаване на вътреобщностни доставки по следния начин:

„1. Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или [лицето], придобиващ[о] стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на сток[ите].

2. Освен доставката на стоки, посочени в параграф 1, държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на нови транспортни средства, изпратени или превозени до [купувача в] местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или [купувача] за данъчнозадължени лица или за данъчно незадължени юридически лица, чиито вътреобщностни придобивания на стоки не подлежат на облагане с ДДС в съответствие с член 3, параграф 1, или за всяко друго данъчно незадължено лице

[…]“

Б— *Шведска правна уредба*

11. Глава 1, член 1 от Mervärdesskattelagen (Закон за ДДС 1994:200, наричан по-нататък: „ML“) предвижда, че на държавата се дължи ДДС, по-специално върху облагаеми вътрешни продажби на стоки, извършени при упражняване на определена професия или по занятие, както и върху облагаеми вътреобщностни придобивания на стоки, които са движими вещи. Съгласно глава 2а, член 13а от ML вътреобщностно придобиване на стока е налице, когато се придобива т.нар. ново превозно средство по смисъла на глава 1, член 13а от ML.

12. Съгласно глава 3, член 30а от ML освободена от облагане с ДДС е продажбата на нови превозни средства, които са транспортирани от Швеция до друга държава членка от продавача, от купувача или от трето лице за сметка на някого от тях, дори и купувачът да не е регистриран за целите на ДДС.

13. Съгласно глава 2а, член 2 от ML вътреобщностно придобиване е налице, ако се придобива възмездно стока, превозвана от придобиващото я лице, от продавача или от трето лице за сметка на някого от тях в Швеция от друга държава членка, и е предназначена за придобиващото я лице.

14. Съгласно глава 1, член 13а от ML за нови превозни средства се смятат и плавателни съдове — с определени изключения, които не са от значение за настоящия случай — с дължина над 7,5 метра, при условие че са възмездно прехвърлени в рамките на три месеца след първото им пускане в експлоатация или са плавали не повече от 100 часа преди покупко-продажбата.

III — Факти и преюдициални въпроси

15. Физическото лице X, пребиваващо в Швеция, възнамерява да придобие в Обединеното кралство ветроходна лодка с дължина над 7,5 метра за свое лично ползване. След получаване на доставката на ветроходната лодка X възнамерява при условията на алтернативност или в свободното си време да я ползва в държавата по произход за период от три до пет месеца, като плава с нея повече от 100 часа, или непосредствено след като му бъде доставена ветроходната лодка, да я транспортира извън държавата по произход, като я използва по описания начин в друга държава членка, различна от Швеция. И в двата случая непосредствено след планираното използване лодката следва да отплава до Швеция — окончателното ѝ местоназначение.

16. За да има яснота относно данъчноправните последици от придобиването, X подава до Skatterättsnämnd (Комисия по

данъчно право) молба за предварително становище по въпроса дали придобиването в една от описаните алтернативни възможности е облагаемо с ДДС в Швеция.

17. Skatterättsnämnd приема, че и в двете хипотези е налице облагаемо вътреобщностно придобиване на ново превозно средство, за което X дължи ДДС в Швеция. X обжалва това предварително становище пред Regeringsrätt. Според X доставката на лодката следва да се облага с ДДС като вътрешна доставка в Обединеното кралство. При тези обстоятелства на 16 февруари 2009 г. Regeringsrätt поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

1. Трябва ли членове 138 и 20 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност да се тълкуват в смисъл, че за да бъде продажба освободена от ДДС и за да се счита, че е налице вътреобщностно придобиване, превозът от територията на държавата по произход трябва да е започнал в определен срок?

2. Трябва ли по сходен начин споменатите членове да се тълкуват в смисъл, че за да бъде продажба освободена от ДДС и за да се счита, че е налице вътреобщностно придобиване, превозът трябва да е завършил в държавата по местоназначение в определен срок?

3. За отговора на първия и втория въпрос от значение ли е фактът, че придобитата стока е ново превозно средство и че клиентът е физическо лице, чието намерение е в крайна сметка да използва превозното средство в определена държава членка?

4. В случай на вътреобщностно придобиване кой е моментът, който трябва да се вземе предвид, за да се прецени дали превозно средство е ново по смисъла на член 2, параграф 2, буква б) от директивата на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност?

18. В писмената фаза на производство пред Съда становища представят X, Skatteverket (данъчната служба), германското правителство, както и Европейската комисия. В устната фаза на производството се изказват X, шведското правителство и Комисията.

IV — Правен анализ

А — *По първия, втория и третия преюдициален въпрос*

19. Първите три преюдициални въпроса, които следва да се разгледат заедно, са насочени към уточняване на предпоставките, които са необходими, за да се приеме, че е налице вътреобщностно придобиване съгласно член 20 от Директива 2006/112, съответно — освободена от ДДС доставка съгласно член 138 от директивата, ако съответната стока не бъде превозена незабавно от държавата по произход в държавата по местоназначение. Освен това Regeringsrätt пита също дали в тази връзка е от значение обстоятелството, че придобиваната стока е ново превозно средство, а придобиващото я лице е физическо лице, което в крайна сметка възнамерява да ползва превозното средство в определена държава членка (третият преюдициален въпрос).

20. Съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка ii) във връзка с параграф 2, буква а), подточка ii) от Директива 2006/112 вътреобщностното придобиване на нов плавателен съд с дължина над 7,5 метра, осъществено от данъчно незадължено лице, се облага с ДДС на територията на държавата, в която е извършено вътреобщностното придобиване.

21. Член 20 от директивата определя вътреобщностното придобиване като придобиване на правото на разпореждане като собственик с определена материална движима вещ, която е изпратена или превозена до приобретателя от самия него или от продавача или за тяхна сметка в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или транспортирането на стоките.

22. В съответствие с това определение член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 обвързва освобождаването от ДДС при вътреобщностно придобиване от изпълнението на условието съответната стока да бъде изпратена или превозена от продавача, от приобретателя или за тяхна за сметка на място извън територията на съответната държава членка, но в границите на Съюза.

23. За да е налице данъчно събитие при вътреобщностно придобиване, следователно е необходимо да са налице две предпоставки: на първо място, приобретателят трябва да придобие правомощието да се разпорежда като собственик със стоката; на второ място — стоката следва да се изпрати или да бъде превозена от държавата по произход в друга държава членка. Това второ условие трябва също да бъде изпълнено, за да може доставката да бъде освободена от облагане с ДДС в държавата по произход. В това отношение съгласно практиката на Съда е необходимо вътреобщностната доставка или вътреобщностното придобиване да се определят като такива въз основа на обективни критерии като наличието на физическо движение на съответните стоки между държави членки [3].

3 — Решение от 27 септември 2007 г. по дело Teleos и др. (C-409/04, Сборник, стр. I-7797, точка 40).

24. От текста на тази разпоредба обаче не може да се направи извод каква трябва да е времевата или фактическата обвързаност между придобиването на правомощията на собственик и началото или края на превоза до друга държава членка.

25. Според X не следва да се приема, че още е налице вътреобщностно придобиване, ако ветроходната лодка е ползвана подълго от три месеца или повече от 100 часа преди началото на превозването ѝ до държавата по местоназначение. В допълнение пускането в експлоатация в държавата по произход не следвало да се разглежда като начало на превоза, ако транспортирането до пристанището по местоназначение не започва непосредствено след това. От съображения за правна сигурност срокът следвало да бъде ясно определен.

26. Останалите страни в производството възразяват, че процесът следва да се разглежда в неговата цялост, като времевата обвързаност между предаването на стоката на приобретателя и изпращането или превозването ѝ представлява само един от многото елементи, които следва да се вземат предвид. Ако отначало се знаело, че стоката ще се ползва в държава членка, различна от държавата по произход, това било от съществено значение, за да се приеме, че е налице вътреобщностно придобиване в държавата по местоназначение.

27. Спорно е кое от двете становища съответства в по-голяма степен на смисъла и целта на разпоредбите относно вътреобщностното придобиване. В тази връзка следва да се припомнят съображенията, които са наложили въвеждането на разпоредбите относно вътреобщностната търговия [4].

28. С ДДС се облага потреблението от страна на частните лица на територията на държавата. Затова доставките на стоки и услуги на територията на държавата се облагат с ДДС (член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112). Освен това вътреобщностното придобиване и вносът на стоки също се облагат с ДДС (член 2, параграф 1, букви б) и г) от Директива 2006/112). И в двата споменати случая се гарантира, че стоките ще бъдат обложени с ДДС в държавата по придобиване, съответно в държавата на вноса, където ще бъдат ползвани за лични нужди [5].

29. Облагането с ДДС при вътреобщностно придобиване е въведено на 1 януари 1993 г. като преходен режим на данъчно облагане на търговията между държави

4 — Вж. по-специално точки 24––29 от моето заключение, представено на 11 януари 2007 г. по дело Teleos и др. (C-409/04, Сборник, стр. I-7797), както и точки 19––25 от моето заключение, представено на 10 ноември 2005 г. по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, Recueil, стр. I-3227).

5 — Вж. по-специално Решение от 6 април 2006 г. по дело EMAG Handel Eder (C-245/04, Recueil, стр. I-3227, точки 31 и 40), Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 36), Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée (C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 22) и Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International (C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 22).

членки [6]. Преди това за доставките на стоки, осъществени между две държави членки, се прилага същият режим на облагане, както за останалия международен търговски обмен. Определящият критерий за облагането с ДДС по това време е преминаването на границата при износа или при вноса. При осъществяването на вътрешния пазар на Общността контролът по вътрешните граници е премахнат и това е наложило да се преразгледат свързаните с ДДС правила, приложими за вътреобщностната търговия.

30. Тази реформа обаче не стига дотам, че да разпростре правилата, приложими за вътрешните доставки на стоки, по отношение на търговския обмен между две държави членки. Всъщност това би предполагало ДДС повече да не бъде предоставян на държавата членка, в която стоката е внесена и използвана, а на държавата членка, от която стоката е изпратена. Впрочем преходният режим не засяга действащото дотогава разпределяне на данъчния суверенитет между държавите членки [7].

31. За да може приходите от ДДС да продължат да бъдат предоставяни на държавата членка, в която се извършва крайното потребление, като ново данъчно събитие във връзка с ДДС се въвежда вътреобщностното придобиване, както и освобождаването от облагане с ДДС на доставки между държави членки.

32. Изпращането или превоза в различна държава членка е следователно от решаващо значение, за да може да се направи разграничение между доставката на територията на съответната държава и вътреобщностната доставка. Този елемент от фактическия състав на вътреобщностното придобиване способства да се разпредели данъчният суверенитет между държавата, от която се извършва доставката, и държавата на местоназначението, като се отчита крайното потребление на стоката.

33. Освен да разпределят данъчния суверенитет, разпоредбите относно данъчното облагане на вътреобщностното придобиване на нови превозни средства преследват и друга цел, както е видно от съображение 11 от Директива 2006/112, а именно да се избегне нарушаването на конкуренцията поради наличието на различни ставки по ДДС в държавите членки.

34. Докато член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директива 2006/112 предвижда, че в общия случай с ДДС се облага само вътреобщностно придобиване от данъчнозадължени субекти и от данъчно незадължени юридически лица, в хипотезата на вътреобщностно придобиване на нови превозни средства законодателят постановява, че и физическите лица подлежат на облагане с ДДС. Предвид високата

6 — Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110).

7 — Вж. по-специално Решение по дело EMAG (посочено в бележка под линия 5, точка 27) и Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 22), които се позовават на съображения от седмо до десето от Директива 91/680.

стойност [8] и лесното транспортиране на превозните средства физическите лица биха били стимулирани да ги придобиват в държави членки с по-ниски ставки по ДДС, ако доставката се облагаше с ДДС в държавата по произход. Облагането с ДДС в държавата, в която е извършено вътреобщностното придобиване, гарантира, че приобретателят следва да заплати еднакъв по размер данък, независимо от обстоятелството от коя държава е доставено превозното средство. Така тези разпоредби изключват възможността търговците на превозни средства да разполагат с конкурентни предимства, дължащи се единствено на по-ниската ставката по ДДС в държавата, в която е установено седалището им.

35. Тълкуването на разпоредбите относно вътреобщностната доставка и вътреобщностното придобиване следва да гарантира, че правилата за разпределянето на данъчния суверенитет и за равните условия на конкуренция няма да могат да бъдат заобикаляни със специално разработени данъчни схеми.

36. Както правилно подчертават Skatteverket, германското правителство и Комисията, ако правомощието за облагане с ДДС в държавата, в която е извършено вътреобщностното придобиване, зависеше единствено от обстоятелството дали превозното средство е напуснало държавата по произход или е пристигнало в държавата по местоназначение в рамките на определен срок, данъчнозадължените лица биха могли произволно да определят в коя държава да се обложи с ДДС придобиването на ново превозно средство. Дори и непредвидени забавяния в превоза биха могли да предизвикат прехвърлянето на данъчните правомощия, независимо че съответната стока безспорно е предназначена за крайно потребление в държава членка, различна от държавата, от която се извършва доставката.

37. Вместо да се държи на строгото спазване на определени срокове, изискване, което впрочем самата директива не предвижда, следва да се установи въз основата на цялостна оценка на всички относими към случая обстоятелства в коя държава членка ще се осъществи крайното потребление на стоката. В това отношение следва да се вземат предвид преди всичко обективни факти.

38. В конкретния случай освен продължителността на превоза във времето от значение може да е обстоятелството и къде е регистрирана ветроходната лодка и къде е постоянното ѝ място за домуване, с което разполага приобретателят. Местопребиваването на физическото лице може също да бъде белег за това къде в крайна сметка лодката се ползва трайно. При отчитане на изминалото време от значение освен всичко останало може да е и разстоянието между държавата, от която се извършва доставката, и държавата по местоназначение, както и продължителността на полезния живот на доставяната стока. Ако времето, необходимо за транспортиране на превозното средство, е пренебрежимо кратко в сравнение с общата продължителност на полезния живот на превозното средство, би следвало да се очаква, че стоката преимуществено би се ползвала в държавата по местоназначение.

8 — Съгласно член 2, параграф 2, буква а), подточка ii) от Директива 2006/112 с ДДС се облагат физически лица само ако са придобили плавателен съд с дължина над 7,5 метра.

39. Независимо че понятията за вътреобщностната доставка и вътреобщностното придобиване имат обективен характер и се прилагат без оглед на целените резултати и последиците от съответните продажби [9], все пак е необходимо да се вземат предвид намеренията на приобретателя относно мястото на крайното потребление, които той съобщава по време на доставката и подкрепя с обективни факти [10]. Всъщност още към момента на издаването на фактурата продавачът би следвало да знае дали следва да начисли ДДС, или може да не го прави, тъй като е налице освободена от ДДС вътреобщностна доставка.

40. В допълнение съгласно член 68 от Директива 2006/112 данъчното събитие при вътреобщностното придобиване настъпва, щом като съответната доставка в конкретната държава членка се смята за извършена. В съответствие с член 63 във връзка с член 14 от директивата е релевантен моментът, в който приобретателят придобие правомощието да се разпорежда като собственик с определена материална вещ. Ако приобретателят сам получи стоката в държавата по произход, се изпълнява изискването за доставка на територията на тази държава членка. На въпроса дали вместо такава доставка не е налице вътреобщностно придобиване в друга държава членка може да се отговори към този момент единствено въз основа на обясненията на приобретателя относно планирания превоз до друга държава членка, в която би се състояло крайното потребление на стоките.

41. Вътреобщностното придобиване на превозно средство от физическо лице представлява особен случай в това отношение. Необичайно е, от една страна, че субект, който не е сам по себе си данъчнозадължено лице осъществява данъчното събитие. От друга страна, този случай съдържа особености, тъй като пускането в експлоатация на средство за придвижване от физическото лице — приобретател в държавата по произход, често не може ясно да се различи от началото на превоза на това средство за придвижване до държавата по местоназначение.

42. Дори и тези особени обстоятелства обаче не налагат вследствие извода, че за да се разграничава вътрешната доставка от вътреобщностното придобиване, релевантен е единствено определеният срок между предаването на превозното средство на приобретателя и началото на транспортирането му от територията на

9 — Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 38), в което се отпраща към Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 44) и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 41).

10 — Според съдебната практика, за да се установи дали определена стока следва да се използва при осъществяване на конкретна икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 1 от Шеста директива, съответно член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, поради която причина е налице право за приспадане на ДДС, също се взема предвид намерението на приобретателя за ползване на стоката, подкрепено с обективно съществуващи доказателства (вж. по-специално Решение от 14 февруари 1985 г. по дело Rompelman (268/83, Recueil, стр. 655, точка 24) и решение от 8 юни 2000 г. по дело Breitsohl (C-400/98, Recueil, стр. I-4321, точки 34––39). При определяне на обхвата на правото на приспадане на ДДС е от значение също ефективното или планираното ползване на стоката (вж. по-специално Решение от 15 декември 2005 г. по дело Centralan Property (C-63/04, Recueil, стр. I-11087, точка 54).

държавата по произход в държавата по местоназначение. Преследваната цел с особените правила на член 2, параграф 1, буква б), подточка ii) във връзка с параграф 2, буква а), подточка ii) от Директива 2006/112, а именно да се избегне нарушаването на конкуренцията, предполага точно в този контекст да не се отчита единствено времевата продължителност, а да се изхожда от цялостната оценка на всички обстоятелства, включително намеренията на приобретателя, които са доказани с конкретни факти.

43. Въпреки това според X принципът на правната сигурност изисква да се установи определен срок.

44. Според постоянната съдебна практика принципът на правната сигурност се налага с особена строгост, когато става въпрос за правна уредба, която може да породи финансови задължения, за да се позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага [11].

45. В допълнение от съображения за правна сигурност Съдът по принцип отказва да определи придобиването като вътреобщностно единствено въз основа на намерението на доставчика или на приобретателя да осъществи такава операция [12]. Това разрешение обаче почива на идеята, че трябва да се спести извършването на проучвания на данъчната администрация, за да се установи намерението на данъчнозадълженото лице. Съдът изрично предвижда също така възможност за отклонение от това правило в изключителни случаи.

46. Затова не е налице противоречие с принципа на правната сигурност, ако квалификацията на вътреобщностно придобиване в случай като настоящия зависи от цялостната оценка на всички обстоятелства, включително намерението на приобретателя, декларирано от него и подкрепено с конкретни факти, относно мястото на ползване на стоката. Този подход не води по-специално до задължение за приобретателя да заплати ДДС върху вътреобщностното придобиване по начин, който е непредвидим за него, тъй като се основава на декларираната от него информация относно крайното потребление на стоката.

47. Според твърденията на X, за да се освободи вътреобщностна доставка от облагане с ДДС в Обединеното кралство, се изисква обаче лодката да е напуснала територията на тази държава членка в рамките на два месеца. По този начин съществувал риск от двойно данъчно облагане, в случай че след изтичането на този срок доставката се обложи с ДДС като вътрешна доставка в държавата по произход и същевременно като вътреобщностно придобиване в държавата по местоназначение.

11 — Вж. по-специално Решение от 15 декември 1987 г. по дело Нидерландия/Комисия (326/85, Recueil, стр. 5091, точка 24), Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 72), Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 46).

12 — Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group (C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 24), Решение по дело Optigen и др. (посочено в бележка под линия 9, точка 45), както и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, (посочено в бележка под линия 9, точка 42), Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 39) и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело AB SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 77).

48. В това отношение се налага изводът, че вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване представляват в действителност една и съща икономическа операция, въпреки че последната създава различни права и задължения както за страните по сделката, така и за данъчните органи на съответните държави членки [13].

49. Вярно е, че когато е налице вътреобщностно придобиване на стоки, държавата членка, в която приключва изпращането или превозът на стоките, упражнява правото на данъчно облагане съгласно член 21 от Регламент (ЕО) № 1777/2005 на Съвета от 17 октомври 2005 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 77/388/ЕИО относно общата система на данъка върху добавената стойност [14] независимо от режима на облагане с ДДС на операцията, приложим в държавата членка, в която е започнало изпращането или транспортирането. Все пак обаче държавите членки следва да изхождат от уеднаквено тълкуване на разпоредбите относно освобождаването от ДДС на вътреобщностните доставки (член 138 от Директива 2006/112) и относно облагането с ДДС на вътреобщностното придобиване (член 20 от Директива 2006/112).

50. На тези разпоредби следва да се даде тълкуване, което им придава еднакви смисъл и значение във връзка със съществуващата времева и фактическа обвързаност между доставката и превоза, съответно изпращането в държавата по местоназначение [15]. В противен случай освобождаването на вътреобщностната доставка от облагане с ДДС не би изпълнявало функцията си да предотвратява двойното данъчно облагане на доставките в рамките на вътреобщностната търговия и по този начин да осигурява данъчен неутралитет [16].

51. В допълнение следва да се посочи, че освобождаването от ДДС на вътреобщностните доставки, предвидено в член 131 от Директива 2006/112, се прилага в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякакво укриване на данъци, избягване на данъчното облагане или злоупотреба. Това по принцип включва и възможността държавата по произход да предвиди определени срокове, в рамките на които стоката, обект на вътреобщностната доставка, по правило следва да напусне територията на тази държава.

52. При упражняване на своите правомощия държавите членки следва да спазват основните принципи на правото, които са част от правния ред на Съюза, сред които фигурират по-конкретно принципът на правната сигурност и принципът на

13 — Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 23).

14 — ОВ L 288, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 205.

15 — Вж. в този смисъл Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 34).

16 — Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 25) и Решение по дело Collée (посочено в бележка под линия 5, точка 23).

пропорционалността [17]. Мерките, които държавите членки имат възможност да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да избегнат данъчните злоупотреби, не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността при облагането с ДДС [18].

53. Поради това национална правна уредба, която обвързва освобождаването от ДДС на определена вътреобщностна доставка от спазването на конкретни срокове за завършване на изпращането или превоза, трябва да е достатъчно гъвкава, за да може да осигури освобождаването от ДДС и в особени случаи, в които стоката напуска фактически територията на съответната държава след относително по-дълъг период и въз основа на цялостната оценка на всички обстоятелства се установява, че крайното потребление на стоката ще се извършва в друга държава членка. При тези обстоятелства трябва поне да съществува възможност за последващо коригиране на определения дължим ДДС, при положение че не се застрашават данъчните приходи и заинтересованите лица са действали добросъвестно [19].

54. Отговорът на първите три преюдициални въпроса е следователно, че за да може продажба на плавателен съд с дължина над 7,5 метра да се определи като освободена от облагане с ДДС вътреобщностна доставка по смисъла на член 138 от Директива 2006/112 и като облагаемо с ДДС вътреобщностно придобиване в държавата по местоназначение по смисъла на член 20 от директивата, следва да се вземе предвид не само спазването на определения срок, в рамките на който превозното средство трябва да напусне държавата по произход или да пристигне в държавата по местоназначение. Тази квалификация трябва да се направи по-скоро след цялостна оценка на всички обективни обстоятелства и след като се вземе предвид намерението на приобретателя, подкрепено с конкретни факти, относно крайното потребление на стоката.

Б — *По четвъртия преюдициален въпрос*

55. С четвъртия преюдициален въпрос Regeringsrätt би искал да разбере към кой момент определено превозно средство следва да се смята за ново по смисъла на член 2, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112.

56. Според Х от значение в това отношение бил моментът, в който плавателният съд достига държавата по местоназначение.

57. Останалите страни в производството с основание посочват текста на член 2, параграф 2, буква б), подточка ii) от Директива

17 — Вж. в този смисъл Решение от 18 декември от 1997 г. дело Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, Recueil, стр. I-7281, точка 48), Решение от 11 май 2006 г. по дело Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, Recueil, стр. I-4191, точки 29 и 30) и Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 45).

18 — Вж. в този смисъл Решение от 21 март 2000 г. дело Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 52), Решение по дело Halifax и др. (посочено в бележка под линия 10, точка 92) и Решение по дело Teleos и др. (посочено в бележка под линия 3, точка 46).

19 — Вж. в този смисъл Решение по дело Collée (посочено в бележка под линия 5, точки 31, 35 и 37).

2006/112. Според тази разпоредба плавателният съд се смята за нов, ако *доставката* е извършена в рамките на три месеца след първото му пускане в експлоатация или когато е плавал не повече от 100 часа. Член 14 от директивата определя доставката като придобиване на правомощието на разпореждане като собственик с определена материална вещ. Приобретателят придобива това правомощие още към момента на приемането на лодката в държавата по произход, а не едва след пристигането ѝ в държавата по местоназначение.

58. Както изтъква германското правителство, ако се вземе за релевантен моментът на пристигане в държавата по местоназначение, би могло да се предостави възможност на данъчнозадължените лица да променят мястото на облагане с ДДС, като забавят превоза, а с това и пристигането на стоката в държавата по местоназначение, над тримесечния срок по член 2, параграф 2, буква б), подточка ii) от Директива 2006/112. Това би противоречало на правилата за разпределяне на правомощието за облагане с ДДС, ориентирано към мястото на фактическото потребление на вещта [20].

59. Освен това съществувал риск от наличие на изцяло освободени от ДДС сделки. Така данъчнозадължено лице в ситуацията на X би могло, като се възползва от възможността за освобождаване от ДДС на вътреобщностните доставки, да излезе с лодка от държавата по произход, да плава с нея в открито море повече от сто часа или да я държи в друга държава членка повече от три месеца и едва след това да достигне с нея държавата по местоназначение. Ако отговорът на въпроса дали плавателният съд може да се определи като нов зависеше от момента на пристигане в държавата по местоназначение, вече не би било налице облагаемо вътреобщностно придобиване.

60. Дали дадено превозно средство е ново по смисъла на член 2, параграф 2, буква б), подточка ii) от Директива 2006/112, следва да се преценява към момента на извършване на доставката, а не към момента на пристигането на това превозно средство в държавата по местоназначение.

61. Член 40 от Директива 2006/112 не противоречи на този извод. Конкретната разпоредба предвижда, че за място на вътреобщностното придобиване на стоки се смята мястото, където се намират стоките към момента на завършване на тяхното изпращане или превоз. Нормата е предназначена единствено да възложи на държавата по местоназначение правомощието да обложи с ДДС вътреобщностното придобиване. В тази разпоредба не се казва нищо по отношение на въпроса дали стоката трябва да е нова при пристигането ѝ в тази държава.

62. Затова на четвъртия преюдициален въпрос следва да се отговори в смисъл, че в контекста на вътреобщностното придобиване оценката на обстоятелството дали едно превозно средство е ново по смисъла на член 2, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112 следва да се прави към момента на доставката.

20 — Вж. в тази връзка също и точки 38 и 39 от настоящото заключение.

V — Заключение

63. В заключение предлагам на преюдициалните въпроси на Regeringsrätt да се отговори както следва:

„1. За да може продажба на плавателен съд с дължина над 7,5 метра да се определи като освободена от облагане с ДДС вътреобщностна доставка по смисъла на член 138 от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и като облагаемо с ДДС вътреобщностно придобиване в държавата по местоназначение по смисъла на член 20 от директивата, следва да се вземе предвид не само спазването на определен срок, в рамките на който превозното средство трябва да напусне държавата по произход или да пристигне в държавата по местоназначение. Тази квалификация трябва да се направи поскоро след цялостна оценка на всички обективни обстоятелства и след като се вземе предвид намерението на приобретателя, подкрепено с конкретни факти, относно крайното потребление на стоката.

2. В контекста на вътреобщностното придобиване оценката на обстоятелството дали едно превозно средство е ново по смисъла на член 2, параграф 2, буква б) от Директива 2006/112 следва да се прави към момента на доставката.“