CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL JULIANE KOKOTT prezentate la 6 mai 2010[1]

I — Introducere

1. Prin intermediul acestei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Regeringsrätt din Suedia solicită Curții să interpreteze reglementările Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[2] (denumită în continuare „Directiva 2006/112") cu privire la achiziția intracomunitară.

2. Concret, este vorba despre regimul fiscal al achiziției unui velier nou, pe care cumpărătorul X intenționează să îl preia din Regatul Unit, să îl exploateze de la trei la cinci luni acolo sau în alt stat membru și ulterior să îl transfere la domiciliul său din Suedia. X susține că aceasta ar reprezenta o livrare internă care trebuie impozitată în statul de origine. Administrația fiscală suedeză consideră – în procedura în fața Curții susținută de guvernul german și de Comisie – că, dimpotrivă, ar exista (în pofida cenzurii) o achiziție intracomunitară în Suedia.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

3. Considerentul (11) al Directivei 2006/112 prevede:

„De asemenea, este necesar ca, în perioada de tranziție respectivă, achizițiile intracomunitare de o anumită valoare efectuate de persoane scutite de la plata impozitului sau de persoane juridice neimpozabile, anumite vânzări intracomunitare la distanță și livrarea de mijloace de transport noi persoanelor fizice sau organismelor scutite de la plata impozitului sau neimpozabile să fie impozitate în statul membru de destinație, în conformitate

1 — Limba originală: germana.
2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

cu respectivele cote și în condițiile stabilite de către statul membru respectiv, în măsura în care operațiunile respective pot cauza, în absența unor dispoziții speciale, denaturări semnificative ale concurenței între statele membre."

4. Pasaje relevante din articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevăd:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

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

[…]

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

[…]"

5. Articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede în plus:

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

[…]

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

[…]

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

[…]

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

[…]

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

6. Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 definește noțiunea „livrare de bunuri" după cum urmează:

„Livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar."

7. Potrivit articolului 20 alineatul (1) din Directiva 2006/112 „«[a]chiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor".

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

9. Articolul 68 din Directiva 2006/112 prevede că faptul generator intervine, în cazul unei achiziții intracomunitare, atunci când este efectuată achiziția intracomunitară de bunuri. În această privință, achiziția intracomunitară de bunuri este considerată a fi efectuată, conform articolului 68, atunci când livrarea de bunuri similare pe teritoriul statului membru respectiv este considerată a fi efectuată.

10. Articolul 138 din Directiva 2006/112 reglementează scutirea livrărilor de bunuri intracomunitare după cum urmează:

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

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

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

[…]"

B — *Dreptul suedez*

11. Potrivit articolului 1 din capitolul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Mervärdesskattelag, 1994:200, denumită în continuare „ML"), se va achita TVA-ul către stat pentru livrările de bunuri și prestările de servicii impozabile pe teritoriul țării și care sunt efectuate în cadrul unei activități profesionale sau industriale, precum și pentru achiziția intracomunitară impozabilă de bunuri mobile. Potrivit articolului 3 din capitolul 2a din ML, există o achiziție intracomunitară a unui bun atunci când achiziția se referă la un așa-numit mijloc de transport nou în sensul articolului 13a din capitolul 1 din ML.

12. Potrivit articolului 30a din capitolul 3 din ML, livrarea de mijloace de transport noi care sunt transportate de vânzător sau de cumpărător sau în numele unuia dintre aceștia din Suedia către un alt stat membru este scutită de impozit, chiar și atunci când cumpărătorul nu este înregistrat ca persoană plătitoare de TVA.

13. Potrivit articolului 2 din capitolul 2a din ML, există o achiziție intracomunitară atunci când un bun este achiziționat cu titlu oneros și este transportat către cumpărător de acesta din urmă sau de vânzător ori în numele unuia dintre aceștia dintr-un alt stat membru în Suedia.

14. Conform articolului 13a din capitolul 1 din ML, se consideră mijloace de transport noi, printre altele, navele – cu anumite excepții lipsite de relevanță în acest context – care depășesc 7,5 metri în lungime, în măsura în care au fost livrate în termen de trei luni de la data primei puneri în folosință sau înainte de livrare au efectuat deplasări a căror durată totală nu depășește 100 de ore.

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

15. Persoana fizică X rezidentă în Suedia intenționează să achiziționeze în Regatul Unit un velier care depășește 7,5 metri în lungime pentru folosință proprie. După livrare, X fie va folosi velierul în statul de origine pentru o perioadă de trei până la cinci luni în scopuri de agrement și astfel va parcurge cu acesta mai mult de 100 de ore, fie, alternativ, va exporta velierul imediat după livrarea din statul de origine și îl va utiliza în același mod într-un alt stat membru precum Suedia. În ambele cazuri, velierul va fi transportat după utilizarea planificată către Suedia, locul definitiv de destinație.

16. Pentru a clarifica implicațiile fiscale ale achiziției, X a solicitat Skatterättsnämnd (comisia fiscală) un aviz preliminar referitor

la problema dacă achiziția în una dintre cele două ipoteze se impozitează în Suedia.

17. Skatterättsnämnd a hotărât că ar exista în ambele cazuri o achiziție intracomunitară impozabilă a unui mijloc de transport nou, ceea ce ar avea drept urmare obligarea X la plata impozitului în Suedia. Împotriva acestui aviz preliminar, X a formulat o acțiune în fața Regeringsrätt. Acesta consideră că livrarea velierului ar trebui impozitată ca livrare internă în Regatul Unit. În aceste condiții, Regeringsrätt, prin decizia din 16 februarie 2009, a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 138 și 20 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că transportul de pe teritoriul statului de origine trebuie să fie început într-un anumit termen pentru a scuti de taxă o vânzare și a considera că există o achiziție intracomunitară?

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

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

4) În ceea ce privește o achiziție intracomunitară, la ce moment trebuie să se raporteze aprecierea privind caracterul nou al unui mijloc de transport în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?”

18. În procedura scrisă în fața Curții au depus observații X, Skatteverket (autoritatea fiscală), guvernul german, precum și Comisia Europeană. În cadrul ședinței și-au exprimat opinia X, guvernul suedez și Comisia.

IV — Apreciere juridică

A — *Cu privire la prima, la a doua și la a treia întrebare preliminară*

19. Primele trei întrebări preliminare, care trebuie examinate împreună, ar trebui să clarifice condițiile privind existența unei achiziții intracomunitare în sensul articolului 20 din Directiva 2006/112, respectiv a unei livrări intracomunitare scutite de impozit în sensul articolului 138 din directivă, când respectivul bun nu este transportat imediat din statul de origine în statul de destinație. În această privință, Regeringsrätt urmărește să afle de asemenea dacă prezintă relevanță în acest context faptul că bunul achiziționat este un mijloc de transport nou și cumpărătorul este o persoană fizică care intenționează în cele din urmă să utilizeze mijlocul de transport într-un anumit stat membru (a treia întrebare preliminară).

20. Conform articolului 2 alineatul (1) litera (a) punctul (ii) coroborat cu alineatul (2) litera (b) punctul (ii) din Directiva 2006/112, achiziția intracomunitară de către o persoană impozabilă a unei nave noi care depășește 7,5 metri în lungime se va impozita pe teritoriul statului în care are loc achiziția intracomunitară.

21. Articolul 20 din directivă definește achiziția intracomunitară drept obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către cumpărătorul acestor bunuri, de către furnizor, sau de către cumpărătorul bunurilor sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.

22. Astfel, articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 condiționează corespunzător scutirea unei livrări intracomunitare de premisa că respectivul bun este expediat sau transportat de vânzător, de cumpărătorul bunului sau în numele acestora către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității.

23. Faptul generator al achiziției intracomunitare presupune îndeplinirea a două condiții. În primul rând, cumpărătorul trebuie să obțină dreptul de a dispune, ca proprietar, de bun; în al doilea rând, bunul trebuie să fie expediat sau transportat din statul de origine în alt stat membru. Aceste două condiții trebuie să fie îndeplinite simultan pentru ca livrarea să fie scutită de impozit în statul membru de origine. În consecință, potrivit jurisprudenței Curții, este necesară efectuarea calificării unei livrări sau a unei achiziții intracomunitare pe baza unor elemente obiective, precum existența unei circulații fizice a bunurilor respective între state membre [3].

3 — Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 40).

24. Din cuprinsul acestei dispoziții nu rezultă însă ce legătură materială sau temporală trebuie să existe între obținerea dreptului de a dispune în calitate de proprietar și începutul sau sfârșitul transportului într-un alt stat membru.

25. X consideră că nu ar mai exista nicio achiziție intracomunitară dacă velierul ar fi utilizat mai mult de trei luni sau mai mult de 100 de ore înainte de începerea transportului către statul membru de destinație. În consecință, punerea în folosință în statul membru de origine nu ar trebui considerată un început al transportului dacă traseul către portul de destinație nu este efectuat imediat. Din motive de securitate juridică, ar trebui să se aplice un termen clar.

26. Celelalte părți care au depus observații consideră, dimpotrivă, că procesul ar trebui supus unei aprecieri globale, iar raportul temporal dintre predarea către cumpărător și expediția sau transportul bunului ar trebuie să fie numai unul dintre multiplele elemente care trebuie avute în vedere. Dacă s-ar stabili de la bun început că utilizarea finală trebuie să aibă loc într-un stat membru diferit de statul membru de origine, acest aspect ar prezenta o relevanță semnificativă pentru primirea achiziției intracomunitare în statul de destinație.

27. Trebuie stabilit care dintre cele două opinii corespunde mai bine sensului și scopului reglementărilor privind achiziția intracomunitară. În acest scop, trebuie să se amintească mai întâi în ce context au fost introduse dispozițiile privind comerțul intracomunitar [4].

28. Prin TVA este impozitat consumul privat pe teritoriul țării. Pentru acest motiv, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe teritoriul țării sunt supuse impozitării [articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112]. În plus, achiziția intracomunitară și importul de bunuri [articolul 2 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112] se supun impozitării. Ultimele două aspecte garantează că bunurile se supun impozitării în statul în care are loc achiziția, respectiv în statul importator în care sunt transportate pentru consum privat [5].

29. Faptul generator reprezentat de achiziția intracomunitară a survenit la 1 ianuarie 1993 în cadrul regimului tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele

4 — A se vedea în acest sens punctele 24-29 din Concluziile noastre prezentate la 11 ianuarie 2007 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Teleos și alții (C-409/04, Rep., p. I-7797) și punctele 19-25 din Concluziile noastre prezentate la 10 noiembrie 2005 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec., p. I-3227).

5 — A se vedea Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec., p. I-3227, punctele 31 și 40), Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 36), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 22), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 22).

membre [6]. Anterior, livrările de mărfuri dintre două state membre erau supuse unui regim de impozitare similar celui aplicabil livrărilor din cadrul celorlalte schimburi comerciale internaționale. În acest sens, trecerea frontierei la import sau la export constituia criteriul determinant pentru impozitare. În procesul realizării pieței interne, au fost eliminate controalele la frontierele interne, ceea ce a avut drept efect și necesitatea reformulării normelor privind TVA-ul aplicabile schimburilor comerciale intracomunitare.

30. Totuși, reforma nu a mers atât de departe încât să extindă normele valabile pentru livrările de bunuri pe teritoriul țării și la schimburile comerciale dintre două state membre. Aceasta ar fi însemnat ca – spre deosebire de situația de până la momentul respectiv – TVA-ul să nu mai revină statului în care bunurile sunt importate și în care are loc consumul, ci statului membru în care are loc livrarea. În plus, regimul tranzitoriu nu a adus atingere repartizării suveranității fiscale între statele membre existente până la momentul respectiv [7].

31. Pentru ca dreptul de aplicare a TVA-ului să revină în continuare statului membru în care are loc consumul final, s-a introdus achiziția intracomunitară drept nou eveniment generator de TVA pentru schimburile comerciale între statele membre.

6 — Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

7 — A se vedea Hotărârea EMAG (citată la nota de subsol 5, punctul 27) și Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 22) cu referire la al șaptelea-al zecelea considerent ale Directivei 91/680.

32. Trimiterea sau transportul către un alt stat membru prezintă, așadar, relevanță decisivă pentru a distinge o livrare pe teritoriul național de o livrare intracomunitară. Această premisă a faptului generator este utilă pentru repartizarea competențelor fiscale, în funcție de consumul final al bunului, între statul în care are loc livrarea și statul de destinație.

33. Pe lângă repartizarea competențelor fiscale, reglementările privind impozitarea achiziției intracomunitare de mijloace de transport noi urmăresc, potrivit considerentului (11) al Directivei 2006/112, și să prevină denaturarea concurenței pe baza cotelor diferite de impozitare din statele membre.

34. În timp ce conform articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva 2006/112 se impozitează în general numai achiziția intracomunitară efectuată de persoane impozabile și de persoane juridice neimpozabile, legiuitorul a supus impozitării, în cazul mijloacelor de transport noi, și achiziția efectuată de particulari. Având în vedere

valoarea ridicată [8] și posibilitatea simplă de transportare a acestor bunuri, persoanele particulare ar fi stimulate să achiziționeze mijloace de transport în statele membre care aplică o taxă pe valoarea adăugată redusă, în cazul în care livrarea ar fi impozitată în statul membru de origine. Impozitarea în statul în care are loc achiziția intracomunitară garantează că, în fapt, cumpărătorul trebuie să achite o taxă cu aceeași valoare, indiferent de statul de unde cumpără mijlocul de transport. Astfel, normele respective exclud posibilitatea comercianților de mijloace de transport de a avea avantaje concurențiale doar pe baza faptului că în statul în care sunt stabiliți se aplică o taxă pe valoarea adăugată mai mică.

35. Interpretarea dispozițiilor privind livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară trebuie să garanteze că repartizarea competențelor fiscale și egalitatea condițiilor concurențiale nu pot fi eludate prin artificii fiscale imaginate în acest scop.

36. După cum subliniază în mod corect Skatteverket, guvernul german și Comisia, persoanele impozabile pot decide în mod arbitrar, fără a ține seama de locul în care are loc consumul, unde se va impozita achiziția unui mijloc de transport nou, atunci când transferul competenței de impozitare în statul în care are loc achiziția ar depinde numai de aspectul dacă mijlocul de transport părăsește statul de origine sau sosește în statul de destinație într-un anumit termen de la livrare. Chiar și întârzierile neintenționate ale transportului ar putea declanșa un transfer al competenței de impozitare, deși respectivul bun se transportă, fără îndoială, în vederea consumului final, într-un alt stat membru decât statul în care are loc livrarea intracomunitară.

37. În locul unei raportări la termene rigide, pe care în plus directiva nu le prevede, în temeiul unei aprecieri globale a tuturor împrejurărilor relevante trebuie să se determine în ce stat membru va avea loc consumul final. În acest scop, trebuie avute în vedere în primul rând împrejurări obiective.

38. În speță, pe lângă durata în timp a transportului, poate avea o anumită relevanță locul unde velierul este înregistrat și locul unde cumpărătorul dispune de un spațiu de ancorare durabil pentru barcă. Domiciliul unui particular poate fi de asemenea un indiciu pentru locul unde velierul va fi utilizat pe termen lung în ultimă instanță. La aprecierea duratei în timp, printre factorii care prezintă importanță se pot număra distanța dintre statul în care are loc livrarea și cel de destinație și durata de viață a bunului livrat. Dacă transportul presupune numai un interval de timp complet neglijabil în comparație cu durata totală de viață a mijlocului de transport, atunci este de așteptat ca utilizarea bunului să se facă în principiu în statul de destinație.

8 — Conform articolului 2 alineatul (2) litera (a) punctul (ii) din Directiva 2006/112, impozitarea achiziției la particulari se aplică numai pentru nave care depășesc 7,5 metri în lungime.

39. Chiar dacă noțiunile de livrare intracomunitară și de achiziție intracomunitară au un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective [9], cu toate acestea este necesar să fie avute în vedere opiniile cumpărătorului susținute de împrejurări obiective, cu privire la locul utilizării finale, pe care le exprimă la livrare [10]. Astfel, vânzătorul trebuie să știe încă de la emiterea facturii dacă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată sau poate să o omită deoarece va avea loc o livrare intracomunitară scutită.

40. În plus, conform articolului 68 din Directiva 2006/112, faptul generator al achiziției intracomunitare intervine atunci când o livrare corespunzătoare pe teritoriul unui stat membru se consideră a fi efectuată. În acest scop, conform articolului 63 coroborat cu articolul 14 din directivă, este decisiv momentul în care cumpărătorul obține dreptul de a dispune în calitate de proprietar de un bun corporal. În cazul în care cumpărătorul ia bunul în primire chiar în statul de origine, atunci este îndeplinită deja condiția privind livrarea pe teritoriul național. Dacă, dimpotrivă, există efectiv o achiziție intracomunitară într-un alt stat membru, se poate stabili în acest moment, doar pe baza informațiilor oferite de cumpărător, transportul planificat într-un alt stat membru și utilizarea finală pe respectivul teritoriu.

41. Achiziția intracomunitară a unui mijloc de transport de către un particular reprezintă astfel un caz special. Pe de o parte, este neobișnuit ca o persoană neimpozabilă să fie la originea unui fapt generator. Pe de altă parte, acest caz prezintă particularitatea că punerea în folosință a unui mijloc de transport de către un particular în statul membru de origine nu se poate delimita adesea în mod clar de începutul transportului către statul de destinație.

42. Chiar și aceste împrejurări deosebite nu duc la concluzia conform căreia pentru a distinge o livrare pe teritoriul național de o achiziție intracomunitară este decisiv numai un anumit termen cuprins între predarea mijlocului de transport către cumpărător și începerea transportului mijlocului de transport de pe teritoriul statului de origine către statul de destinație. Obiectivul urmărit prin

9 — Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 38) care face trimitere la Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 44), și la Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 41).

10 — Chiar și pentru a stabili dacă un bun trebuie utilizat în cadrul unei activități economice în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, respectiv în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, și astfel rezultând dreptul deducerii taxei plătite anterior, conform jurisprudenței, raportarea se va face la intenția de utilizare a cumpărătorului demonstrată prin dovezi obiective [a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655, punctul 24), și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec., p. I-4321, punctele 34-39)]. Pentru a stabili întinderea dreptului de deducere a taxei plătite anterior, se are în vedere utilizarea reală sau planificată a bunului [a se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 54)].

reglementarea specială de la articolul 2 alineatul (1) litera (a) punctul (ii) coroborat cu alineatul (2) litera (b) punctul (ii) din Directiva 2006/112, de a împiedica denaturarea concurenței, impune tocmai în acest context să nu ne raportăm numai la expirarea temporală, ci să ne bazăm pe o apreciere globală a tuturor împrejurărilor, inclusiv opiniile cumpărătorului susținute prin argumente concrete.

43. Cu toate acestea, X consideră că principiul securității juridice ar impune indicarea unui anumit termen.

44. Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul securității juridice are o importanță deosebită atunci când este vorba despre o reglementare susceptibilă să determine cheltuieli financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune [11].

45. Pe de altă parte, Curtea a refuzat în principiu, din motive de securitate juridică, să condiționeze calificarea ca operațiuni intracomunitare numai de intenția furnizorului sau a cumpărătorului de a efectua o astfel de operațiune [12]. Constatarea se întemeiază totuși pe considerentul că administrația fiscală ar trebui să fie scutită să efectueze investigații pentru a determina intenția persoanei impozabile. În plus, Curtea a impus în mod expres o clauză pentru situațiile excepționale.

46. Din acest motiv, nu contravine principiului securității juridice dacă o calificare ca achiziție intracomunitară într-un caz asemănător celui în speță ar depinde de o apreciere globală a tuturor împrejurărilor, inclusiv a opiniei exprimate de cumpărător și susținute de elemente obiective privind locul de utilizare a bunului. Această abordare nu conduce în mod special la concluzia conform căreia cumpărătorul se confruntă în mod imprevizibil cu obligația de a plăti impozitul pe achiziția intracomunitară, deoarece fundamentul este reprezentat de informațiile proprii privind consumul final.

47. Conform informațiilor furnizate de X, premisa scutirii unei livrări intracomunitare în Regatul Unit este totuși aceea ca velierul să părăsească teritoriul acestui stat membru în termen de două luni. Prin urmare, ar exista pericolul unei duble impuneri atunci când, după expirarea acestui termen, livrarea ar fi impozabilă în statul de origine ca livrare efectuată în interiorul statului și unde totodată ar fi considerată o achiziție intracomunitară impozabilă în statul de destinație.

11 — A se vedea Hotărârea din 15 decembrie 1987, Țările de Jos/Comisia (326/85, Rec., p. 5091, punctul 24), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 72), și Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 46).

12 — Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 24), Hotărârea Optigen și alții (citată la nota de subsol 9, punctul 45), precum și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (citată la nota de subsol 9, punctul 42), Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 39) și Hotărârea din 29 octombrie 2009, AB SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 77).

48. Este necesar să se constate, în această privință, că o livrare intracomunitară a unui bun și achiziția intracomunitară a acestuia reprezintă, în realitate, una și aceeași operațiune economică, deși aceasta din urmă creează diferite drepturi și obligații atât pentru părțile la tranzacție, cât și pentru autoritățile fiscale ale statelor membre în cauză [13].

49. În cazul în care a avut loc o achiziție intracomunitară de bunuri, statul membru în care se încheie expediția sau transportul își exercită competența de impozitare conform articolului 21 din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată [14], indiferent de tratamentul TVA-ului aplicat tranzacției în statul membru în care a început expediția sau transportul. În acest sens, statele membre trebuie să se bazeze totuși pe o interpretare unitară a dispozițiilor privind scutirea livrărilor intracomunitare (articolul 138 din Directiva 2006/112) și privind impozitarea achiziției intracomunitare (articolul 20 din Directiva 2006/112).

50. Aceste prevederi se vor interpreta în sensul că, în ceea ce privește legătura materială și temporală dintre livrare și transportul, respectiv expediția, în statul de destinație, au același sens și aceeași întindere [15]. În caz contrar, scutirea livrării intracomunitare nu își va îndeplini funcția de evitare a dublei impuneri pentru livrări în cadrul schimburilor comerciale intracomunitare și astfel de garantare a neutralității fiscale [16].

51. În completare, se face referire la faptul că scutirea livrărilor intracomunitare conform articolului 131 din Directiva 2006/112 se aplică în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. Astfel se exclude în principiu posibilitatea ca statul membru de origine să impună anumite termene, în cadrul cărora bunul care face obiectul unei livrări intracomunitare trebuie să părăsească teritoriul respectivului stat.

52. În exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte totuși principiile generale de drept, care fac parte din ordinea juridică comunitară, printre care figurează în special principiul securității juridice și al

13 — Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 23).

14 — JO L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 34).

16 — Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 25) și Hotărârea Collée (citată la nota de subsol 5, punctul 23).

proporționalității [17]. Măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în vederea colectării taxei și prevenirii evaziunii fiscale nu pot să fie utilizate în așa fel încât să afecteze neutralitatea TVA-ului [18].

53. Din acest motiv, reglementările naționale care condiționează scutirea unei livrări intracomunitare de respectarea anumitor termene pentru expediere sau transport oferă suficientă flexibilitate pentru a acorda scutirea în cazuri speciale, chiar și atunci când bunul a părăsit efectiv teritoriul respectivului stat după un termen ceva mai lung și utilizarea finală într-un alt stat membru se stabilește pe baza aprecierii globale a tuturor circumstanțelor. În aceste împrejurări, trebuie să existe cel puțin posibilitatea corectării ulterioare a stabilirii impozitului, dacă încasările din impozite nu au fost periclitate și părțile au procedat cu bună-credință [19].

54. Astfel, se va răspunde la prima, la a doua și la a treia întrebare preliminară că, pentru calificarea unei tranzacții cu privire la o navă nouă care depășește 7,5 metri în lungime ca livrare intracomunitară scutită de impozit în sensul articolului 138 din Directiva 2006/112 și ca achiziție intracomunitară impozabilă în statul de destinație în sensul articolului 20 din directiva menționată, nu se va avea în vedere doar respectarea unui anumit termen, în cadrul căruia mijlocul de transport a părăsit statul membru de origine sau a sosit în statul membru de destinație. Dimpotrivă, această calificare trebuie să se facă în cadrul unei aprecieri globale a tuturor împrejurărilor obiective și sub rezerva luării în considerare a opiniei cumpărătorului susținute de împrejurări reale cu privire la utilizarea finală a bunului.

B — *Cu privire la a patra întrebare preliminară*

55. Prin intermediul celei de a patra întrebări preliminare, Regeringsrätt urmărește să afle care este momentul relevant pentru a stabili dacă un mijloc de transport are un caracter nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112.

56. X consideră că s-ar avea în vedere momentul în care nava ajunge în statul de destinație.

57. Celelalte părți atrag totuși atenția, în mod corect, asupra conținutului articolului 2 alineatul (2) litera (b) punctul (ii) din Directiva

17 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 48), Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, Rec., p. I-4191, punctele 29 și 30), și Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 45).

18 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52), Hotărârea Halifax și alții (citată la nota de subsol 11, punctul 92) și Hotărârea Teleos și alții (citată la nota de subsol 3, punctul 46).

19 — A se vedea în acest sens Hotărârea Collée (citată la nota de subsol 5, punctele 31, 35 și 37).

2006/112. Conform acestuia, o navă se consideră a fi nouă dacă *livrarea* are loc în termen de trei luni de la prima punere în folosință sau dacă mijlocul de transport a efectuat deplasări a căror durată totală nu depășește 100 de ore. Articolul 14 din directivă definește livrarea drept obținerea dreptului de a dispune, ca proprietar, de un bun corporal. Cumpărătorul obține acest drept în momentul preluării velierului din statul de origine, și nu la sosirea acestuia în statul de destinație.

58. După cum subliniază guvernul german, considerarea momentului sosirii în statul de destinație ar putea conferi posibilitatea persoanei impozabile de a influența locului de impozitare, prin întârzierea transportului și astfel a sosirii în statul de destinație, depășind termenul de trei luni prevăzut la articolul 2 alineatul (2) litera (b) punctul (ii) din Directiva 2006/112. Acest lucru ar contraveni repartizării competenței de impozitare orientate către locul utilizării reale [20].

59. În plus, ar exista pericolul unor tranzacții complet neimpozabile. Astfel, o persoană impozabilă aflată într-o situație similară cu cea a lui X ar putea să exporte din statul de origine un vas, ținând seama de scutirea livrărilor intracomunitare, s-ar putea opri într-un stat terț sau pe mare timp de trei luni sau până la depășirea celor 100 de ore de deplasare și abia apoi să aducă vasul în statul de destinație. În cazul în care calificarea ca navă nouă ar depinde de momentul sosirii în statul de destinație, nu ar mai exista nicio achiziție intracomunitară impozabilă.

60. Dacă un mijloc de transport este nou în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) punctul (ii) din Directiva 2006/112, se va aprecia din acest motiv la livrare, și nu la sosirea în statul de destinație.

61. Acest rezultat nu încalcă nici articolul 40 din Directiva 2006/112. Conform acestuia locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează. Această prevedere are doar rolul de a indica statului de destinație dreptul de impozitare pentru achiziția intracomunitară. Aceasta nu arată dacă respectivul bun trebuie sau nu trebuie să fie nou la sosirea în acest stat.

62. În consecință, se va răspunde la a patra întrebare preliminară că, în cadrul unei achiziții intracomunitare, pentru aprecierea privind caracterul nou al unui mijloc de transport în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112, se va ține cont de momentul livrării.

20 — A se vedea și mai sus punctele 38 și 39 din prezentele concluzii.

V — Concluzie

63. În final, propunem să se răspundă astfel la întrebările preliminare formulate de Regeringsrätt:

„1. Pentru calificarea unei tranzacții cu privire la o navă nouă care depășește 7,5 metri în lungime ca livrare intracomunitară scutită de impozit în sensul articolului 138 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și ca achiziție intracomunitară impozabilă în statul de destinație în sensul articolului 20 din directiva menționată, nu se va avea în vedere doar respectarea unui anumit termen, în cadrul căruia mijlocul de transport a părăsit statul membru de origine sau a sosit în statul membru de destinație. Dimpotrivă, această calificare trebuie să se facă în cadrul unei aprecieri globale a tuturor împrejurărilor obiective și sub rezerva luării în considerare a opiniei cumpărătorului susținute de împrejurări reale cu privire la utilizarea finală a bunului.

2. În cadrul unei achiziții intracomunitare, pentru aprecierea privind caracterul nou al unui mijloc de transport în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112, se va ține cont de momentul livrării."