

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MIGUELA POIARES A PESSOA MADURA
przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2005 r.¹

1. Niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Bundesfinanzhof (Niemcy) zwrócił się do Trybunału z pytaniem dotyczącym wykładni pojęcia „zatrzymania na terytorium państwa trzeciego” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku².

towarów [...] świadczona [dokonywana] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

3. Pojęcie „terytorium kraju” określone w art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywy „oznacza obszar, na którym stosuje się Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 227 [po renumeracji art. 299 WE]”.

I — Przepisy prawa wspólnotowego

2. Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewiduje, iż podatkom od wartości dodanej (zwanemu dalej „podatkiem VAT”) podlega „dostawa

4. Artykuł 8 ust. 1 lit. b) stanowi, iż „za miejsce dostawy towarów uważa się [...] w przypadku towarów nie wysyłanych ani nie transportowanych: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy”.

5. Artykuł 8 ust. 1 lit. c) wprowadzony dyrektywą 91/680, w brzmieniu obowiązującym w trakcie spornego roku podatkowego, wynikającym z dyrektywy 92/111 stanowi, iż za miejsce dostawy towarów uważa się:

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dz.U. L 145, str. 1. Dyrektywa ta została zmieniona dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1) i dyrektywą 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 384, str. 47), zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

„w przypadku towarów dostarczanych na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów na terytorium Wspólnoty: miejsce rozpoczęcia się transportu pasażerów.

W przypadku podróży powrotnej powrotny etap podróży będzie uznawany za oddzielny transport.

[...]”.

Do celów stosowania niniejszego przepisu:

- »część transportu pasażerów na terytorium Wspólnoty« oznacza część transportu odbywaną bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, od punktu rozpoczęcia do punktu docelowego transportu pasażerów,
- »miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów« oznacza pierwsze miejsce przyjęcia na pokład pasażerów na terytorium Wspólnoty po etapie podróży poza obszarem Wspólnoty,
- »miejsce przybycia transportu pasażerów« oznacza ostatnie na terytorium Wspólnoty miejsce zejścia z pokładu pasażerów, którzy zostali na niego przyjęci na terytorium Wspólnoty przed etapem podróży poza Wspólnotą.

II — Stan faktyczny, przepisy krajowe i pytanie prejudycjalne

6. W roku obrotowym 1994 A. Köhler (zwana dalej „wnioskodawczynią”) prowadziła sklep na statku wycieczkowym. W ramach prowadzenia sklepu dokonywane były dostawy, których status podatkowy jest sporny. Rejsy rozpoczynały się w Kiel, Bremerhaven i Travemünde i prowadziły przez porty położone poza Wspólnotą, na przykład w Norwegii, Estonii, Rosji lub w Maroku, a kończyły się w Kiel, Bremerhaven lub Genui. Rezerwacja mogła być dokonana wyłącznie na cały rejs; nie oferowano przejazdów częściowych z możliwością wejścia na pokład po raz pierwszy lub definitywnego zejścia z pokładu w trakcie rejsu.

7. Finanzamt uznał, iż transakcje sprzedaży dokonywane podczas rejsu na pokładzie w sklepie wnioskodawczyni podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT w Niemczech,

zgodnie z art. 3e Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawa z 1993 r. dotycząca podatku obrotowego, zwana dalej „UStG”) stanowiącej transpozycję art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Zgodnie z art. 3e ust. 1 UStG, „jeżeli towar, który nie jest przeznaczony do spożytkowania na miejscu, jest dostarczany na pokładzie statku, [...] w trakcie transportu pasażerów w ramach terytorium wspólnotowego, za miejsce dostawy uważa się miejsce na terytorium Wspólnoty, z którego wyrusza dany środek transportu”.

8. Natomiast art. 3e ust. 2 UStG stanowi:

„Za transport pasażerów w ramach terytorium wspólnotowego w rozumieniu ust. 1 uważa się transport lub część transportu dokonywaną bez zatrzymania poza terytorium Wspólnoty między miejscem rozpoczęcia a miejscem przybycia transportu pasażerów na terytorium Wspólnoty. Za miejsce rozpoczęcia w rozumieniu zdania pierwszego uznaje się pierwszy punkt, w którym następuje przyjęcie pasażerów na pokład przewidziane w ramach terytorium wspólnotowego. Za miejsce przybycia transportu w rozumieniu zdania pierwszego uznaje się ostatni punkt przewidziany do zejścia pasażerów z pokładu na terytorium wspólnotowym. Transport w jedną stronę oraz transport z powrotem uważane są za odrębne transporty”.

9. W swojej skardze na decyzję Finanzamt wnioskodawczyni podniosła, iż sporne transakcje sprzedaży nie podlegały opodatkowaniu w Niemczech z uwagi na zatrzymanie na terytorium państwa trzeciego; wywnioskowała ona z tego, iż zgodnie z art. 3e UStG, transakcje te nie zostały dokonane w trakcie transportu pasażerów w ramach terytorium Wspólnoty.

10. Finanzgericht oddalił skargę. Stwierdził on, iż okoliczność, że statek pomiędzy portem rozpoczęcia a portem przybycia zatrzymywał się poza terytorium Wspólnoty, nie oznacza, iż należy uznać dostawy towarów za dokonane poza terytorium państwowym. Zdaniem Finanzgericht wyłącznie takie zatrzymania poza terytorium Wspólnoty, które umożliwiają pasażerom definitywne zejście z pokładu lub wejście na pokład nowych pasażerów, powinny być uznawane za „zatrzymania” w rozumieniu art. 3e ust. 2 UStG.

11. Wnioskodawczyni wniosła „rewizję” do Bundesfinanzhof, który postanowił skierować do Trybunału następujące pytanie:

„Czy postoje statku w portach państw trzecich, w trakcie których podróży mogą opuścić statek jedynie na krótki okres czasu, na przykład w celu zwiedzania, bez możli-

wości rozpoczęcia lub zakończenia podróży, stanowią »zatrzymanie na terytorium państwa trzeciego« w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 77/388/EWG?».

A — *Stosowanie normy kolizyjnej przewidzianej w art. 8 jako normy regulującej podział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami*

III — Ocena

12. Zdefiniowanie pojęcia „zatrzymania”, o którym mowa w art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, jest zadaniem trudniejszym, niż można by pomyśleć po pobieżnej lekturze omawianego przepisu. W istocie, termin „zatrzymanie” nie ma jednego znaczenia, które można by wywieść z tekstu. Dokonując wykładni tego pojęcia, można brać pod uwagę różne rodzaje zatrzymania, poczynsz od postępu technicznego, w szczególności dla uzupełnienia zapasów przez środek transportu lub po prostu dla umożliwienia pasażerom podziwiania widoków, skończywszy na zatrzymaniu, podczas którego nowi pasażerowie mogą wejść na pokład, a inni definitywnie z niego zejść, poprzez zatrzymanie, w trakcie którego pasażerowie mogą zejść z pokładu w celu zwiedzania lub dokonania zakupów na terytorium państwa zatrzymania, po to by następnie powrócić na pokład. A priori można by uznać, zgodnie z tym, co zdaje się sugerować wnioskodawcy w swoich pisemnych uwagach, iż tam gdzie prawodawca nie wprowadza żadnego rozróżnienia, również interpretator nie powinien tego robić. Byłoby jednak zbyt prostym uproszczeniem dokonywać wykładni pojęcia „zatrzymania” w ramach art. 8 szóstej dyrektywy w jego najszerszym znaczeniu, nie próbując zrozumieć, z jakiej przyczyny istnienie zatrzymania na terytorium państwa trzeciego lub jego brak ma wpływ na stosowanie szczególnych zasad określonych w art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

13. Odpowiedź na pytanie zadane przez Bundesfinanzhof wymaga dokonania wstępnej analizy art. 8 szóstej dyrektywy, w którym pojawia się pojęcie zatrzymania na terytorium państwa trzeciego. Artykuł ten zawiera różne normy kolizyjne mające na celu racjonalne rozgraniczenie sfer stosowania przez państwa członkowskie ich odpowiednich uregulowań krajowych dotyczących podatku VAT w zakresie dostawy towarów³. Każda z tych norm określa państwo członkowskie wyłącznie właściwe dla obciążenia dostawy towarów podatkiem VAT, gdy zgodnie z odpowiednimi łącznikami przewidzianymi w art. 8, dostawa ta ma miejsce na jego terytorium. Należy w tym względzie zestawiać art. 8 z art. 9 szóstej dyrektywy, który przewiduje normy kolizyjne dotyczące świadczenia usług. Te dwa artykuły stanowią zresztą jedyną zawartość tytułu VI szóstej dyrektywy, zatytułowanego „Miejsce transakcji [czynności] podlegającej opodatkowaniu”⁴ i obydwu bez różnicy dotyczy motyw siódmy, który właśnie przytoczyłem.

14. Co prawda Trybunał nie miał jeszcze okazji wyraźnie wskazać, iż celem art. 8 szóstej dyrektywy jest uniknięcie konfliktu

3 — Zobacz motyw siódmy szóstej dyrektywy.

4 — Zobacz w tym zakresie opinię rzecznika generalnego Sir Gordona Slynn'a w sprawie *Trans Tirreno Express* (wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84, Rec. str. 231, szczególnie pkt 235 in fine).

kompetencji podatkowej pomiędzy państwami, jednak ten punkt widzenia został jednoznacznie potwierdzony, jeśli chodzi o powyższy art. 9. Tak więc w wyroku z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie Berkholz Trybunał podniósł, iż postanowienia powyższego art. 9 „mają na celu wprowadzenie racjonalnego podziału sfer stosowania uregulowań krajowych w zakresie podatku VAT, określając w sposób jednolity miejsce i łącznik podatkowy w odniesieniu do świadczenia usług”, a poprzez to określenie w sposób ostateczny, któremu państwu członkowskiemu przysługuje wyłączna kompetencja w zakresie opodatkowania świadczenia usług⁵. Chodzi więc o normy niezbędne do celu „uniknięcia konfliktu kompetencji”⁶. Trybunał zalecił, również jako kryterium wykładni art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, preferencję dla takiego łącznika, który pozwoli uniknąć konfliktu kompetencji podatkowej pomiędzy państwami⁷.

podatkową innych państw, i który, zdaniem Trybunału, jest istotny dla wykładni norm przewidzianych w art. 9 w zakresie świadczenia usług.

16. W związku z tym, szczególną normę przewidzianą w art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a w szczególności znaczenie użycia w tym artykule pojęcia „zatrzymania na terytorium państwa trzeciego” należy rozpatrywać w powyższym ogólnym kontekście związanym ze znaczeniem i funkcją tego artykułu.

B — Geneza i cele art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, w szczególności pojęcia „zatrzymania na terytorium państwa trzeciego”

15. Wiadomo, że istnieje podobieństwo pomiędzy systemem norm podziału kompetencji podatkowych przewidzianym w art. 9 szóstej dyrektywy i systemem przewidzianym w art. 8 tej dyrektywy. Wydaje mi się więc, iż pożądane jest przeanalizowanie art. 8 w świetle jego celu jako normy kolizyjnej, którym jest unikanie zbiegu z kompetencją

17. Analiza genezy lit. c) wprowadzonej dyrektywami 91/680 i 92/111 nie podważa, a wręcz przeciwnie, potwierdza ogólne znaczenie art. 8, jako przepisu przewidującego zespół norm mających na celu uniknięcie konfliktu kompetencji podatkowych pomiędzy państwami.

5 — Sprawa 168/84, Rec. str. 2251, pkt 14; wyrok z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 *Cookies World*, Rec. str. I-8785, pkt 46. Zobacz również wyrok z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5881, pkt 14; wyrok w sprawie C-69/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I-5907, pkt 15, i wyrok w sprawie C-73/92 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-5997, pkt 12.

6 — Wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-691, pkt 10, jak również przywoływane wyżej wyrok w sprawie Berkholz, pkt 14, i wyrok w sprawie *Trans Tirreno Express*, pkt 15.

7 — Przywołany wyżej wyrok w sprawie Berkholz, pkt 17; wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien*, Rec. str. I-2395, pkt 16, i wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 *DFDS*, Rec. str. I-1005, pkt 19.

18. Dyrektywą 91/680 dotyczącą zniesienia granic fiskalnych pomiędzy państwami członkowskimi wprowadzono lit. c) przewidującą uproszczony system podatku VAT mający zastosowanie do dostaw towarów na

pokładzie środka transportu w trakcie podróży wewnątrzwspólnotowej, zgodnie z zasadą opodatkowania w państwie członkowskim pochodzenia. Punkt ten miał na celu umożliwienie przyjęcia uproszczonego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku podróży rozpoczynających się i kończących na terytorium Wspólnoty, zgodnie z powołaną wyżej zasadą. Rozwiązanie takie narzucało się w sposób naturalny w następstwie zniesienia granic podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, które sprawiło, że stosowanie zasady ogólnej przewidzianej w lit. b) (opodatkowanie w miejscu, gdzie znajduje się towar w momencie dostawy) stało się w sposób oczywisty niepożądane, ponieważ prowadziłyby do podzielenia dostaw towarów w zależności od tego, przez terytorium jakiego państwa członkowskiego przemieszcza się środek transportu.

19. Brzmienie przywołanej wyżej lit. c) wprowadzonej dyrektywą 91/680 zostało zmienione dyrektywą 92/111 z uwagi na to, iż zdaniem Komisji Wspólnot Europejskich, sformułowania użyte w lit. c) wprowadzały w błąd⁸. W tym względzie prace przygotowawcze nad dyrektywą 92/111 wskazują, iż wyrażenie „bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego” nie znajdowało się w sporządzonym przez Komisję projekcie zmian powyższej lit. c). Wyrażenie to zostało dodane przez Radę Unii Europejskiej bez wyraźnego wskazania powodów, które by je uzasadniały. Oprócz tej zmiany Rada chciała również, aby uproszczony system opodatkowania

uzależniony od państwa pochodzenia przewidziany w lit. c) miał zastosowanie nie do dostaw towarów dokonanych „w trakcie transportu wewnątrzwspólnotowego pasażerów”, jak to proponowała Komisja, lecz w węższym zakresie, jedynie „w trakcie części transportu pasażerów odbywanej na terytorium Wspólnoty”⁹.

20. Te dwie ostatnie zmiany projektu Komisji wskazują moim zdaniem wyraźnie na dążenie do takiego rozwiązania, które sprawi, że przyjęcie systemu uproszczonego polegającego na opodatkowaniu podatkiem VAT w państwie pochodzenia transportu wewnątrzwspólnotowego, nie nałoży się na kompetencje podatkowe państw trzecich na ich terytoriach. Cel ten tłumaczy włączenie pojęcia „zatrzymania na terytorium państwa trzeciego” do treści omawianego punktu, przy użyciu sformułowań uzasadnionych zresztą w zupełności prawem międzynarodowym¹⁰.

21. Jest bowiem zasadą w prawie międzynarodowym, iż z jednej strony każde państwo członkowskie z mocy swojej suwerenności dysponuje władzą absolutną i wyłączną w zakresie ustalania podatków na swoim terytorium i że z drugiej strony niezbędne jest uzyskanie zgody tego państwa w ramach

9 — Podkreślenie moje.

10 — Mimo iż motyw szósty dyrektywy 92/111 nie stanowi jednoznacznie o konieczności dbania o stosunki z „terytoriami trzecimi”, w wyjaśnieniu wprowadzonym przez prawodawcę wspólnotowego w odniesieniu do definicji miejsca opodatkowania niektórych czynności dokonywanych na pokładzie statku, samolotu lub w pociągu w trakcie transportu pasażerów wewnątrz Wspólnoty, to motyw drugi, trzeci i czwarty tej samej dyrektywy wskazują wyraźnie, w jaki sposób uwzględnić ona stosunki z „terytoriami trzecimi”, formułując postanowienia dotyczące zniesienia granic podatkowych we Wspólnocie.

8 — Zobacz str. 4 uzasadnienia projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388 wprowadzającej środki upraszczające (COM(92) 448 wewsja ostateczna, Dz.U. 1992, C 335, str. 10], przedstawionego Radzie przez Komisję w Brukseli w dniu 4 listopada 1992 r.

jego suwerenności, na ewentualne odstąpienia od tej zasady, to znaczy na stosowanie obcych przepisów podatkowych na terytorium tego państwa w miejsce jego własnych przepisów¹¹. Zasada ta ukazuje się zresztą wyraźnie w przypadku statków handlowych zacumowanych w obcych portach. Dopóki znajdują się one na wodach wewnętrznych państwa, na terytorium którego położony jest port¹², podlegają całkowicie jego przepisom podatkowym¹³. Nie zmienia tego fakt, iż dane państwo może zaniechać rzeczywistego wykonywania swojej kompetencji podatkowej na statku, bądź dlatego, że uznaje, iż ma

do czynienia z obszarem należącym całkowicie do „ekonomii wewnętrznej” statku¹⁴, bądź dlatego, iż woli nie podejmować środków, które mogą zniechęcić obce statki do kierowania się do jego portów¹⁵.

22. Troska o to, aby stosowanie szóstej dyrektywy nie doprowadziło do zbiegu z suwerennością podatkową państw na ich terytoriach, widoczna jest zresztą wyraźnie w orzecznictwie Trybunału. I tak w wyroku w sprawie *Trans Tirreno Express*, Trybunał w sposób jednoznaczny uznał swobodę państwa członkowskiego w zakresie podporządkowania „jego przepisom dotyczącym podatku VAT świadczenia usługi transportowej pomiędzy dwoma punktami znajdującymi się na jego terytorium, nawet jeżeli trasa prowadzi częściowo poza terytorium tego państwa, pod warunkiem że nie narusza to kompetencji podatkowych innych państw”¹⁶. Dlatego właśnie w sprawie *Trans*

11 — Zobacz G. Gest, G. Tixier, *Droit fiscal international*, wydanie 2, PUF, Paryż, 1990, str. 17, odwołujący się do „absolutnej władzy podatkowej na jego terytorium, która stanowi rodzaj *chasse gardée*”. Tak samo, A. H. Qureshi „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law” w: *The Public International Law of Taxation — Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, Londyn, 1994, str. 29 i 31, oraz B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, str. 3. Zobacz również M. Rutseel Silvestre, *The Jurisdiction to tax in International Law — Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, str. 7, 15, 16, 23, a szczególnie str. 37 z omówieniem kompetencji podatkowej państwa jako emanacji jego suwerenności, która określa również granice tej kompetencji. Autorka, odwołując się wyraźnie do „suwerenności terytorialnej” państwa, powołuje się stwierdzenie sędziego Moora w sprawie *Lotus* (wyrok stałego Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 września 1927 r., w sprawie Francja przeciwko Turcji, seria A, nr 10, pkt 69), zgodnie z którym „zasada absolutnej i wyłącznej jurysdykcji w granicach terytorium państwowego dotyczy zarówno obywateli państwa jak i obywateli lub mieszkańców państwa; obywateli państwa nie może domagać się wyłączenia spod tej jurysdykcji, chyba że jest w stanie wykazać, iż: 1) na mocy specjalnego immunitetu, nie stosuje się do niego przepisów krajowych, 2) przepisy krajowe są niezgodne z prawem międzynarodowym”.

12 — Zobacz R.R. Churchill, A. V. Lowe, *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, Wydanie 3, 1999, str. 61, który twierdzi, iż „the coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters” oraz że „by entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board” (idem, str. 65). Jeżeli chodzi o porty jako integralne części wód wewnętrznych państwa, których nie należy mylić z wodami terytorialnymi tego państwa, zob. D. P. O’Connell, *The International Law of the Sea*, Vol. I, Clarendon Press, Oxford, 1982, str. 385. Od niedawna mamy nawet do czynienia, jak zauważa D. Vignes „La juridiction de l’État du port et le navire en droit international” w „*Le navire en Droit International*”, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paryż, 1993, str. 127–150, szczególnie str. 127, z rozszerzeniem kompetencji (lub „creeping jurisdiction”) państwa, do którego należy port.

13 — Szerzej na ten temat G. Gidel, *Le Droit International Public de la mer — Le temps de paix*, Tom II, Wody Wewnętrzne, Topos Verlag i Librairie Édouard Duchemin, Liechtenstein / Paryż, 1981, str. 79 i nast., a w szczególności, na temat całkowitego podlegania statku przepisom podatkowym państwa, na terytorium którego położony jest port, str. 119–125.

14 — Zobacz R.R. Churchill, A. V. Lowe, *The Law of the Sea*, op. cit., str. 68, który uważa, iż jeżeli chodzi o obszar wewnętrzny statku, państwo, na terytorium którego położony jest port może „as a matter of strict law” korzystać w jakikolwiek sposób ze swoich kompetencji, z samej tylko przyczyny dobrowolnego wejścia statków na jego wody wewnętrzne.

15 — Dobrze znana jest bowiem konkurencja handlowa pomiędzy portami w celu przyciągnięcia do nich statków wycieczkowych. Zobacz J. Combacau i S. Sur, *Droit International Public*, Wydanie 5, Montcrestien, Paryż, 2001, str. 461, w zakresie prawa odmowy wejścia do portu.

16 — Punkt 21 tego wyroku, jak również wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w przywołanej wyżej sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18 (podkreślenie moje). Trybunał w przywołanej wyżej sprawie *Trans Tirreno Express* nie czyni rozróżnienia, włączając zgodnie z logiką w pojęcie „innych państw” państwa trzecie, a nie tylko inne państwa członkowskie. Mimo że w tamtej sprawie celem była ochrona kompetencji podatkowych innych państw członkowskich, logiczne jest, iż cel, jakim jest poszanowanie zasady terytorialności, jest aktualny również, gdy chodzi o państwa trzecie. Zresztą, jak podołali w trakcie rozprawy rząd grecki, wynika to z art. 2 i art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zobacz również B. Terra, *The place of supply in European VAT*, op. cit., str. 3, 4.

Tirreno Express Trybunał sprecyzował, w ramach określenia granic stosowania wspólnego systemu VAT, iż system ten nie narusza kompetencji podatkowych innych państw¹⁷. O ile uznaje się, że na wodach międzynarodowych państwo może rozszerzyć zakres stosowania swoich przepisów podatkowych, to inaczej jest, jeżeli państwo to „wykorzysta przestrzeń podlegającą suwerenności państwowej innego państwa”¹⁸. Kompetencja podatkowa państwa członkowskiego w zakresie stosowania wspólnego systemu podatku VAT, zgodnie z zasadą terytorialności kończy się tam, gdzie zaczyna się kompetencja podatkowa państw trzecich w zakresie opodatkowania dostaw towarów lub usług dokonywanych na ich terytoriach.

C — Skutki zatrzymania na terytorium państwa trzeciego dla dostaw towarów dokonanych na pokładzie środka transportu

23. Aby odpowiedzieć na pytanie zadane przez Bundesfinanzhof, niezbędne jest rozważenie skutków zatrzymania na terytorium państwa trzeciego w odniesieniu do opodatkowania dostawy towarów na pokładzie środka transportu.

24. Jak już zauważyłem, art. 8 szóstej dyrektywy wprowadza uproszczony system opodatkowania dostaw towarów dokonywanych

na pokładzie środka transportu w trakcie części transportu pasażerów na terytorium Wspólnoty. Powyższe dostawy towarów podlegają więc w dalszym ciągu jednemu systemowi podatku VAT: systemowi państwa członkowskiego, na terytorium którego rozpoczął się ten transport wewnątrzwspólnotowy. W ten sposób unika się stosowania ogólnej zasady ścisłej terytorialności przewidzianej w ust. 1 lit. b) tego artykułu, która wymagałaby stosowania w ciągu całej podróży tylu systemów krajowych dotyczących podatku VAT, przez ile państw członkowskich prowadziłyby podróż¹⁹.

25. Fakt istnienia zatrzymań poza obszarem Wspólnoty uzasadnia co prawda, z przyczyn omówionych wyżej, iż podczas tych zatrzymań na terytoriach podlegających kompetencji podatkowej państw trzecich, stosowanie wspólnego systemu podatku VAT ulega zawieszeniu, jeżeli chodzi o dostawy towarów dokonywane na tych terytoriach. Fakt ten nie uzasadnia jednak rezygnacji ze stosowania uproszczonego systemu w trakcie pozostałej części podróży, niezależnie od tego, czy odbywa się ona na właściwym terytorium Wspólnoty, czy na wodach międzynarodowych, a nawet wówczas, gdy środek transportu wchodzi w przestrzeń terytorialną państw trzecich wyłącznie w ramach tranzytu, o ile nie spowoduje to rzeczywistego zbiegu z suwerennością podatkową innych państw.

19 — Zresztą, zgodnie z jednoznaczną opinią doktryny, zasada ta stanowi „the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods” (B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, Tom I, IBFD Publications, 2005, str. 557, a w szczególności str. 559, 560). Oczywiście dotyczy to sytuacji, gdy przedmiotowy towar nie ma być wysyłany lub transportowany, bowiem taka sytuacja uregulowana jest w tym samym art. 8 ust. 1 lit. a).

17 — Przywołany wyżej wyrok w sprawie Trans Tirreno Express, pkt 21.

18 — Przywołany wyżej wyrok w sprawie Trans Tirreno Express, pkt 18.

26. Istotnie, podział na wiele części wewnątrzpaństwowych — będący konsekwencją zaprzestania stosowania uproszczonego systemu z powodu zatrzymania na terytorium państwa trzeciego — tego co jest faktycznie jedną podróżą wewnątrzpaństwową (jeżeli rzeczywiście łączy ona dwa najbardziej oddalone punkty na terytorium Wspólnoty przewidziane na wejście na pokład i zejście zeń pasażerów) sprzeciwiałby się w sposób oczywisty celowi uproszczenia wynikającemu z lit. c). Jednocześnie okoliczność, iż dąży się do uniknięcia jakiegokolwiek zbiegu z suwerennością podatkową państw trzecich w ich portach, nie usprawiedliwia rezygnacji ze stosowania uproszczonego systemu w innych przypadkach niż te, które są ściśle konieczne dla osiągnięcia tego celu. Dlatego wystarczy zawiesić stosowanie systemu podatku VAT państwa pochodzenia w trakcie zatrzymania na terytorium państwa trzeciego.

27. W związku z powyższym, art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w taki sposób, iż uproszczony system wprowadzony tym przepisem obowiązuje w trakcie całej podróży wewnątrzpaństwowej, to jest podróży pomiędzy pierwszym miejscem wejścia pasażerów na pokład położonym na terytorium Wspólnoty a ostatnim etapem na terytorium Wspólnoty, gdzie pasażerowie mogą zakończyć podróż. Zatrzymania na terytoriach państw trzecich pomiędzy tymi dwoma miejscami powodują zawieszenie stosowania uproszczonego sys-

temu jedynie na czas trwania każdego zatrzymania²⁰.

28. Nie ma żadnego powodu, aby za każdym razem, gdy podróż wraca na swój wewnątrzpaństwowy szlak, należało stosować kolejno różne systemy podatku VAT. Taka byłaby konsekwencja ewentualnego powrotu do zasady terytorialności przewidzianej w art. 8 ust. 1 lit. b) lub stosowania w sposób powtarzający się systemu przewidzianego w lit. c) tego przepisu²¹.

29. Zaproponowana wykładnia art. 8 ust. 1 lit. c), zgodnie z którą zatrzymanie na terytorium państwa trzeciego stanowi jedynie przyczynę zawieszenia stosowania systemu wprowadzonego tym przepisem na czas zatrzymania, nie sprzeciwia się temu, aby podróż wewnątrzpaństwowa połączona została z dłuższą podróżą mającą ewentualnie miejsce rozpoczęcia lub zakończenia poza Wspólnotą. Na tym właśnie polega sens odniesienia w końcowej części definicji miejsca rozpoczęcia i miejsca przy-

20 — W związku z tym, podczas zatrzymania środka transportu w porcie państwa trzeciego, dostawy towarów dokonywane na pokładzie nie będą podległy systemowi podatku VAT pierwszego państwa członkowskiego, w którym rozpoczęła się podróż wewnątrzpaństwowa. Środek transportu jest w tym czasie całkowicie podległy kompetencji podatkowej państwa trzeciego, a więc dostawy towarów dokonywane na pokładzie w trakcie tego zatrzymania są oczywiście poza terytorialnym zakresem stosowania szóstej dyrektywy.

21 — Z powodów przedstawionych wyżej nie mogą zaakceptować wykładni art. 8 ust. 1 lit. c), którą zdają się przyjmować B. Terra i J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, op. cit., str. 560, nota 552 z przytoczonym tam przykładem.

bycia transportu do „zatrzymania poza obszarem Wspólnoty”²². W tych częściach podróży nie mających charakteru wewnątrz-wspólnotowego, uproszczony system przewidziany w lit. c) oczywiście nie znajduje zastosowania.

30. W ten sposób, jeżeli podróż rozpoczyna się na przykład w Niemczech i nie jest przewidziane dla pasażerów żadne miejsce przybycia na terytorium Wspólnoty, to podróż ta nie będzie mieć charakteru wewnątrz-wspólnotowego, a więc dostawy towarów dokonywane na pokładzie podlegają ściślemu systemowi terytorialnemu przewidzianemu w lit. b). W tym przypadku podatkowi VAT w Niemczech podlegać będą dostawy towarów, które znajdują się na terytorium niemieckim w momencie dostawy.

D — *Proponowana wykładnia pojęcia „zatrzymania na terytorium państwa trzeciego”*

31. Ani brzmienie tekstu, ani cel, który zgodnie z tym, co można stwierdzić, najprawdopodobniej przyświecał włączeniu pojęcia zatrzymania na terytorium państwa trzeciego do tekstu lit. c), nie wskazują precyzyjnie kierunku wykładni tego pojęcia, który byłby zdecydowanie najwłaściwszy.

32. Elementy wykładni możliwe do zastosowania w niniejszym przypadku pozwalają tylko, z jednej strony wykluczyć niektóre wykładnie z uwagi na ich charakter szczególnie nieprzystający do zamierzonych celów, a z drugiej strony wykazać istnienie wielu możliwych i równie nadających się do obrony wykładni tego pojęcia.

33. Jeżeli chodzi o wykładnię zaproponowaną przez Finanzamt i podjętą przez rząd niemiecki, uważam, iż jest to właśnie wykładnia nieprzystająca do celów omawianej normy. W rzeczywistości skutkiem takiej wykładni byłoby stosowanie wspólnego systemu podatku VAT do dostaw towarów dokonywanych w trakcie przebywania statku na terytorium państwa trzeciego, kiedy pasażerowie mają możliwość zejścia z pokładu i dokonania zakupów na tym terytorium. Uważam, iż wykładnia pojęcia zatrzymania, która prowadzi do takiego rezultatu, jest całkowicie niepożądana, ze względu na zamierzony cel, jakim jest uniknięcie konfliktu z kompetencją podatkową państw trzecich na ich terytoriach²³.

34. W odniesieniu do możliwych wykładni pojęcia, które wydają mi się zgodne z celem normy, Trybunał stoi ostatecznie przed koniecznością wyboru pomiędzy różnymi,

22 — W tym względzie ważne jest, aby zwrócić uwagę na fakt, iż na przykład w Niemczech norma transponująca przewidziana w art. 3e ust. 2 UStG nie zawiera następujących postanowień końcowych przewidzianych w definicjach w szóstej dyrektywie: „miejsca rozpoczęcia transportu pasażerów” i „miejsca przybycia transportu pasażerów”.

23 — Dodam, iż z literalnego punktu widzenia, jak to wskazała Komisja w trakcie rozprawy, pomimo że prawodawca w różnych miejscach omawianej lit. c) wyraźnie wskazał na wejście na pokład nowych pasażerów i ostatnie zejście z pokładu pasażerów w celu określenia miejsca rozpoczęcia i miejsca zakończenia transportu, nie uczynił tego w odniesieniu do pojęcia zatrzymania.

dającymi się jednakowo obronić rozwiązaniami, różniącymi się głównie sposobem — mniej lub bardziej rygorystycznym — dążenia do osiągnięcia podwójnego celu zamierzonego przez prawodawcę: uproszczenia stosowanego systemu podatkowego i zapobieganie konfliktom z suwerennością podatkową państw trzecich poza terytorium Wspólnoty.

decyzji zatrzymania środka transportu na terytorium państwa trzeciego, w trakcie podróży wewnątrzwspólnotowej.

35. Wśród tych wykładni dających się obronić ze względów celowościowych, wykładnią zapewniającą w sposób najbardziej rygorystyczny uniknięcie zbiegu z kompetencją podatkową państwa trzeciego, w którym ma miejsce zatrzymanie, jest wykładnia, która definiuje pojęcie zatrzymania po prostu jako postój w odpowiednim miejscu (port, port lotniczy, dworzec), w zależności od tego, o jaki środek transportu chodzi²⁴. W związku z tym, bez względu na to, czy pasażerowie mają możliwość opuszczenia, dajmy na to, statku w trakcie jego zatrzymania w porcie państwa trzeciego, wspólny system podatku VAT nie obejmuje dostaw towarów dokonanych na pokładzie w trakcie tego zatrzymania, jako że ów statek całkowicie podlega suwerenności podatkowej państwa, na terytorium którego znajduje się port. Jest to jednakże wykładnia, która, ponieważ tak rygorystycznie traktuje cel, jakim jest uniknięcie zbiegu z kompetencją terytorialną państw trzecich, niesie ze sobą ryzyko nadużyć. Dzieje się tak dlatego, że wykładnia ta daje podstawę do zawieszenia stosowania systemu przewidzianego w lit. c) w stosunku do dostaw dokonanych na pokładzie w trakcie zatrzymania, w wyniku prostej

36. Inną wykładnią pojęcia zatrzymania dającą się obronić z punktu widzenia celowościowego jest ta zaproponowana przez Komisję i, w prawie identycznym brzmieniu, przez rząd grecki i wnioskodawczynię. Ich argumentacja polega w istocie na twierdzeniu, iż aby spełnić przesłanki zatrzymania w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, konieczne jest, aby podróżny miał możliwość opuszczenia środka transportu chociażby na krótki okres czasu i dokonania zakupów w państwie trzecim, na terytorium którego ma miejsce zatrzymanie. Tylko w takich okolicznościach objęcie dostawy towarów na pokładzie wspólnym systemem podatku VAT zagrażałoby powstaniem konfliktu z kompetencją podatkową państwa trzeciego, konfliktu, którego należy unikać. Sprowadza się to więc do stwierdzenia, iż jedynie w sytuacji gdy istnieje możliwość wyboru między nabyciem towarów wewnątrz środka transportu a ich nabyciem na poza nim, mógłby rzeczywiście zaistnieć konflikt kompetencji niedopuszczalny w świetle celów, które chciał osiągnąć prawodawca wspólnotowy, kiedy wprowadził pojęcie zatrzymania do omawianej lit. c). Innymi słowy, konflikt kompetencji, którego należy unikać, zachodzi tylko, wówczas gdy w określonym miejscu, takim jak port, podległym pod względem prawnym suwerenności podatkowej państwa, na terytorium którego port się znajduje, przedsiębiorcy na pokładach zacumowanych statków, mimo iż w rzeczywistości znajdują się na tym samym rynku co przedsiębiorcy spoza statku, podlegaliby na mocy prawa wspólnotowego

24 — Ten punkt widzenia znajduje zresztą oparcie w wersji angielskiej tekstu, w której użyto po prostu sformułowania „stop” poza terytorium Wspólnoty.

systemowi opodatkowania pośredniego, innemu niż ten, któremu podlegają tamci przedsiębiorcy, również znajdujący się w tym państwie.

37. Ta ostatnia wykładnia nie jest tak ściśle zgodna z zasadą całkowitego podlegania środka transportu suwerenności podatkowej państwa, na terytorium którego znajduje się

ten środek transportu, i z celem, jakim jest zapobieganie ewentualnym konfliktom kompetencji podatkowych z państwami trzecimi. Uważam jednak, że korzystniej jest przychylić się do tej wykładni, zważywszy na to, iż konflikt wynikający z ewentualnego podlegania dostaw towarów dokonanych na pokładzie, w przypadku gdy nie ma możliwości zejścia z niego i dokonania zakupów, innemu systemowi podatkowemu niż obowiązujący na terytorium państwa trzeciego, pozostaje raczej w sferze hipotez.

IV — Wnioski

38. Zgodnie z powyższymi rozważaniami, proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział na pytanie skierowane przez Bundesfinanzhof w następujący sposób:

„Postoje statku w portach państw trzecich, w trakcie których pasażerowie mogą opuścić statek jedynie na krótki okres czasu, na przykład w celu zwiedzania, bez możliwości rozpoczęcia lub zakończenia podróży, stanowią »zatrzymania na terytorium państwa trzeciego« w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w wersji wynikającej z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388 w celu zniesienia granic fiskalnych oraz z dyrektywy 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającej dyrektywę 77/388 i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, o ile pasażerowie mają możliwość dokonania zakupów na terytorium tych państw trzecich, co powoduje, iż system przewidziany w tym przepisie ulega zawieszeniu na czas trwania zatrzymania”.