

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 14 września 2006 r.(1)

Sprawa C-111/05

Aktiebolaget NN

przeciwko

Skatteverket

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten (Szwecja)]

Podatek VAT – Dostarczanie i ułożenie podmorskiego kabla światłowodowego między dwoma państwami członkowskimi oddzielonymi od siebie wodami miedzynarodowymi – Kwalifikacja transakcji podlegającej opodatkowaniu – Miejsce tej transakcji

1. Niniejsze postępowanie prejudycjalne ma na celu ustalenie, w jaki sposób powinien być obliczany podatek od wartości dodanej (VAT) należny od kosztów dostarczenia i ułożenia na dnie morskim kabla światłowodowego przez dwa państwa członkowskie oddzielone od siebie obszarem wód miedzynarodowych.

2. Postawione pytania dotyczą przede wszystkim kwalifikacji takiej transakcji oraz jej miejsca celem ustalenia zakresu kompetencji podatkowej państw członkowskich. Należy najpierw ustalić, czy przedmiotowa transakcja stanowi dostawę towarów, czy też świadczenie usług. Następnie należy ustalić, czy transakcję tę należy podzielić w oparciu o geograficzne położenie kabla oraz czy podlega ona podatkowi VAT w odniesieniu do tej części kabla, która znajduje się poza terytorium Wspólnoty.

I – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

3. Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG(2) określa w bardzo szeroki sposób zakres zastosowania podatku VAT, stanowiąc w art. 2 pkt 1, że opodatkowaniu tym podatkiem podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4. Zgodnie z art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywa pojęcie „terytorium kraju” oznacza obszar, na którym stosuje się Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 299 WE.

5. Pojęcia „dostawa towaru” oraz „świadczenie usług” są zdefiniowane, odpowiednio, w art. 5

i 6 szóstej dyrektywy.

6. Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy za „dostawę towaru” uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

7. Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

8. Wreszcie szósta dyrektywa określa w art. 8 i 9 miejsce, w którym dana czynność podlega opodatkowaniu, w zależności od tego, czy polega ona na dostawie towaru czy na świadczeniu usług. Jak wynika z motywu siódmego dyrektywy, celem tych artykułów jest uniknięcie sporów o właściwość między państwami członkowskimi, w szczególności w przypadku dostawy towarów, której towarzyszy montaż oraz w przypadku świadczenia usług.

9. Artykuł 8 ust. 1 stanowi:

„Za miejsce dostawy towarów uważa się:

a) [...] Jeżeli towary są instalowane lub montowane, z lub bez serii próbnej [z próbnym uruchomieniem lub bez niego], przez lub w imieniu dostawcy, za miejsce dostawy uważa się b) gdzie miejsce, gdzie towary są instalowane lub montowane. W przypadkach kiedy instalacja lub montaż przeprowadzane są w kraju innym niż kraj dostawcy, państwo członkowskie, do którego towary są przywożone, podejmuje wszystkie niezbędne środki, aby uniknąć podwójnego opodatkowania w tym kraju;

[...]”.

10. Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi natomiast, że za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, z którego świadczone są usługi, a w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

11. Artykuł 9 ust. 2 lit. a) stanowi jednak, że za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami uważa się miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość.

B – Prawo krajowe

12. Z rozdziału pierwszego art. 1 mervärdesskattelagen (szwedzkiej ustawy o podatku od wartości dodanej(3)) wynika, że podatek ten podlega zapłacie w przypadku czynności, która jest uznawana za dokonaną na terytorium kraju.

13. W rozdziale pierwszym art. 6 ML „towary” są zdefiniowane jako przedmioty materialne, do których należą nieruchomości. Zgodnie z rozdziałem 5 art. 2 tej ustawy towar, który na mocy umowy zawartej pomiędzy sprzedawcą a nabywcą ma być wysłany temu ostatniemu, jest uważany za sprzedany na terytorium kraju, jeżeli znajduje się na terytorium kraju w chwili, gdy sprzedawca, nabywca lub osoba trzecia wszczyna jego wysyłkę do nabywcy (pkt 1), albo jeżeli jest montowany lub instalowany przez sprzedawcę lub na jego rachunek, w przypadku gdy nie znajduje się na terytorium kraju w chwili rozpoczęcia transportu (pkt 2).

14. Rozdział pierwszy art. 6 ML przewiduje również, że pojęcie „usługi” obejmuje wszystko to, co nie jest uważane za towar i co może być przedmiotem świadczenia w ramach wykonywania działalności zawodowej.

15. Rozdział 5 art. 4 tiret pierwsze stanowi, iż usługi związane z nieruchomościami są

zawieszane na terytorium kraju, jeżeli nieruchomości ta jest położona na tym terytorium. Zgodnie z art. 6 tiret pierwsze pkt 4 tego samego rozdziału ustawy uważa się za zawieszane na terytorium kraju, jeżeli są one wykonane w Szwecji i obejmują usługi dotyczące ruchomości, w tym usługi ochrony mienia i analizy dotyczącej tych dóbr.

16. Rozdział 5 art. 8 tiret pierwsze ML stanowi w szczególności, że w odniesieniu do innych usług czynności uważana jest za dokonaną na terytorium kraju, jeżeli świadczący usługi ma w Szwecji siedzibę lub stały zakład, z którego zawieszane są usługi. Sąd krajowy wskazuje jednak, że przepis ten nie ma zastosowania do usług telekomunikacyjnych. Dodaje ponadto w tym samym akapicie, że usługi, które nie są zawieszane za pośrednictwem siedziby lub stałego zakładu w Szwecji lub za granicą, uważa się za zawieszane na terytorium kraju, jeżeli świadczący usługi ma w Szwecji miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

II – Okoliczności faktyczne

17. U podstaw niniejszego postępowania leży spór między Aktiebolaget NN(4), spółką z siedzibą w Szwecji, a Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym), dotyczący opodatkowania podatkiem VAT kosztów związanych z dostarczeniem i ułożeniem podmorskiego kabla łączącego Szwecję a innym państwem członkowskim, od którego jest ona oddzielona wodami międzynarodowymi.

18. Zgodnie z warunkami transakcji, przewidzianymi przez NN, w momencie rozpoczęcia prac instalacyjnych będzie ona właścicielem kabla. Prawo własności kabla zostanie przeniesione na inwestora dopiero po jego ułożeniu i przeprowadzeniu pierwszych prób jego działania.

19. Kabel zostanie zainstalowany i wkopany w ziemię na terytorium lądowym Szwecji, a następnie stopniowo ułożony na dnie morza. Zostanie w ten sposób zainstalowany najpierw w obszarze morskim Szwecji, tj. w granicach wód wewnętrznych i morza terytorialnego tego państwa członkowskiego, a potem w obszarze wód międzynarodowych. Następnie zostanie położony w obszarze wód wewnętrznych innego państwa członkowskiego i wreszcie zakopany na jego terytorium lądowym.

20. Kabel zostanie również wkopany w dno morskie, jeżeli stan dna na to pozwoli. Podobnie, biorąc pod uwagę odległości pomiędzy punktami połączenia, w niektórych przypadkach konieczne może się okazać przedłożenie kabla, co jest stosunkowo skomplikowanym procesem technicznym.

21. Do inwestora, nie zaś do spółki NN, należy rozwiązanie ewentualnych problemów związanych ze służebnościami oraz z uzyskaniem niezbędnych zezwoleń.

22. W zwykłych warunkach koszt materiału stanowi 80-85% całkowitego kosztu transakcji. Jednakże udział ten może ulec zmniejszeniu w razie wystąpienia niekorzystnych warunków, takich jak np. sztorm.

23. W celu wyjaśnienia, w jaki sposób należy ustalić podatek VAT od kosztów takiej transakcji, spółka NN zwróciła się do Skatterättsnämnden (komisji prawa podatkowego) z dwoma następującymi pytaniami. Po pierwsze, spółka zapytała, czy ułożenie kabla podmorskiego między kilkoma państwami stanowi usługę związaną z nieruchomością w rozumieniu rozdziału 5 art. 4 ML czy też prace, których przedmiotem są rzeczy ruchome w rozumieniu rozdziału 5 art. 6 tej ustawy, lub inny rodzaj usług, i jeżeli tak, to jaki.

24. Po drugie, spółka zapytała czy w przypadku ułożenia kabla podmorskiego Szwecja

powinna być uznana za państwo, w którym usługa będzie wykonana, jeżeli ułożenie kabla ma nastąpić między miejscem znajdującym się w Szwecji i miejscem znajdującym się w innym państwie, a te dwa miejsca oddzielone są od siebie obszarem morskim tego państwa i wodami międzynarodowymi.

25. W interpretacji wydanej w dniu 13 czerwca 2003 r. Skatterättsnämnden uznała, że planowana transakcja powinna być uznana za usługę świadczoną w Szwecji, zgodnie z rozdziałem 5 art. 8 tiret pierwsze ML.

26. Skatterättsnämnden uzasadniła swoją decyzję w następujący sposób. Po pierwsze, w odniesieniu do kwalifikacji transakcji wskazała, że nawet jeżeli obrót, który spółka NN osiąga przez ułożenie kabla jest w znacznej części wygenerowany przez sam koszt kabla, to transakcja powinna być w całości uznana za świadczenie usługi, w szczególności ze względu na wykorzystanie skomplikowanego sprzętu oraz konieczność posiadania specjalistycznej wiedzy.

27. Następnie, przy ustalaniu miejsca, w którym usługa jest świadczona Skatterättsnämnden oparła się na wyroku w sprawie Berkholz(5) dotyczącym opodatkowania działalności polegającej na eksploatacji automatów na monety umieszczonych na pokładzie promu między Niemcami a Danią. Przypomniała, że w wyroku tym Trybunał stwierdził, że art. 9 szóstej dyrektywy nie ogranicza swobody państw członkowskich do objęcia opodatkowaniem usług świadczonych poza terytorium objętym zakresem ich suwerenności, na pokładzie statków podlegających ich jurysdykcji.

28. W wyroku tym Trybunał zaznaczył również, że wskazany w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy czynnik wiążący transakcję z miejscem, w którym usługodawca ma swoje siedziby lub stały zakład, ma charakter priorytetowy. Zastosowanie tego kryterium mogłoby być pominięte jedynie w przypadku, gdyby nie gwarantowało ono racjonalnego z punktu widzenia rozwiązania lub gdyby prowadziło do zbiegu z kompetencją innego państwa członkowskiego.

29. Skatterättsnämnden uznała, że w rozpatrywanej sprawie natura usługi świadczonej przez spółkę NN nie pozwalała na zastosowanie innych czynników niż miejsce, w którym spółka ma swoje siedziby lub stały zakład.

30. Spółka NN odwołała się od interpretacji dokonanej przez Skatterättsnämnden. Wystąpiła ona do Regeringsrätten (najwyższy sąd administracyjny) o zmianę tej interpretacji poprzez stwierdzenie, że planowana transakcja stanowi świadczenie usługi związanych z nieruchomością, a zatem podatek VAT w Szwecji powinien być zapłacony jedynie w odniesieniu do tej części kabla, która znajduje się na terytorium lądowym i morskim należącym do tego państwa.

III – Pytania prejudycjalne

31. Regeringsrätten wyjaśnia, iż został skonfrontowany z dwoma stanowiskami. Z jednej strony spółka NN twierdzi, że kabel podmorski, zakopany czy też nie, stanowi nieruchomość. W konsekwencji usługi związane z tą nieruchomością mogłyby być opodatkowane w Szwecji jedynie w tej części, która odnosi się do kabla znajdującego się w tym państwie.

32. Z drugiej strony, Skatteverket uważa, że z punktu widzenia stanowisko spółki NN prowadzi do konieczności podzielenia transakcji na trzy części. Pierwsza z nich obejmowałaby usługi odnoszące się do tego odcinka kabla, który znajduje się w Szwecji i podlegałaby opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, druga obejmowałaby usługi odnoszące się do części kabla położonej na terenie drugiego państwa członkowskiego i opodatkowane w tym państwie i wreszcie trzecia obejmowałaby usługi odnoszące się do tej części kabla, która zanurzona jest w wodach międzynarodowych i która nie podlegałaby

opodatkowaniu. Zdaniem Skatteverket takie rozumowanie, prowadzące do nieopodatkowania cząstki transakcji, pozostaje w sprzeczności z celem art. 9 szóstej dyrektywy, który służy uniknięciu nie tylko zbiegu kompetencji, ale również braku opodatkowania.

33. Na podstawie tych rozważań Regeringsrätten postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy transakcja podlegająca opodatkowaniu – obejmująca dostawę i instalację kabla ułożonego na terytorium dwóch państw członkowskich oraz poza terytorium Wspólnoty, w ramach której sam kabel stanowi wyrażenie wartości kosztów całkowitych, powinna być uznana za dostawę towaru dla celów zastosowania przepisów szóstej dyrektywy [...] dotyczących miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu?

2) Gdyby zamiast tego transakcję taką uznać za świadczenie usługi, to czy należy uznać, że ma ona tego rodzaju związek z nieruchomością, że miejsce jej świadczenia należy ustalić przy zastosowaniu art. 9 ust. 2 lit. a) [szóstej] dyrektywy?

3) Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze albo na pytanie drugie jest twierdząca, to czy art. 8 ust. 1 lit. a) albo art. 9 ust. 2 lit. a) [szóstej] dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że transakcję należy podzielić stosownie do geograficznego miejsca położenia kabla?

4) Jeżeli odpowiedź na pytanie trzecie jest twierdząca, to czy art. 8 ust. 1 lit. a) albo art. 9 ust. 2 lit. a) w związku z art. 2 pkt 1 i art. 3 ust. 1 [szóstej] dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, że podatek [VAT] nie podlega zapłacie od tej części dostawy lub świadczenia usługi, która dotyczy obszaru niebędącego częścią terytorium Wspólnoty?”.

IV – Analiza

34. Na wstępie należy zauważyć pokrótce, że dopuszczalność pytań prejudycjalnych przedstawionych przez Regeringsrätten, niekwestionowana zresztą przez strony, nie budzi wątpliwości, mimo iż postępowanie przed sądem krajowym zostało wszczęte na podstawie zwykłego wniosku o interpretację przepisów podatkowych mających zastosowanie do transakcji, która w momencie złożenia wniosku nie była jeszcze dokonana.

35. Kwestia dopuszczalności pytań prejudycjalnych przedstawionych w podobnym kontekście została rozstrzygnięta w wyroku z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie *Victoria Film*(6). W wyroku tym Trybunał stwierdził niedopuszczalność pytań przedstawionych przez *Skatterättsnämnden* w trakcie postępowania dotyczącego interpretacji przepisów, z tego względu, iż organ ten wykonuje zadania administracji i nie rozstrzyga sporów(7).

36. W tym samym jednak wyroku Trybunał wskazał również, że w sytuacji, w której podatnik lub organ podatkowy wnieśli odwołanie od interpretacji udzielonej przez *Skatterättsnämnden*, organ rozpatrujący to odwołanie mógłby zostać uznany za organ wykonujący funkcje sądowe w rozumieniu art. 234 WE, ponieważ funkcja ta polega na kontroli legalności aktu określającego sytuację podatnika(8).

37. Zgodnie z tym wskazaniem Trybunał udzielał już wielokrotnie odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Regeringsrätten w ramach toczącego się przed nim postępowania odwoławczego od interpretacji przepisów dokonanej przez *Skatterättsnämnden*(9).

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

38. W swoim pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, w jaki sposób powinien zakwalifikować przedmiotową transakcję w świetle przepisów szóstej dyrektywy.

Zwraca się zatem z pytaniem, czy transakcja podlegająca opodatkowaniu, polegająca na dostarczeniu i ułożeniu kabla zainstalowanego na terenie dwóch państw członkowskich oraz poza terytorium Wspólnoty, w ramach której cena samego kabla stanowi wyrażenie przeważającej części całkowitego kosztu transakcji, powinna być traktowana jako dostawa towarów czy też jako świadczenie usług w rozumieniu szóstej dyrektywy.

39. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie wymaga najpierw rozstrzygnięcia kwestii, czy dostarczenie i ułożenie kabla w okolicznościach faktycznych opisanych przez sąd krajowy należy traktować jako jedną transakcję w rozumieniu szóstej dyrektywy czy też jako odrębne transakcje, które powinny być opodatkowane osobno.

40. Podobnie jak sąd krajowy i interwenienci jestem zdania, że w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z jedną transakcją.

41. Z orzecznictwa wynika, że transakcja składająca się z wielu elementów, to znaczy z zespołu usług, albo z dostawy towarów połączonych ze świadczeniem usług, może być uznana, na potrzeby podatku VAT, za jedną transakcję w różnych przypadkach.

42. Jest tak na przykład w sytuacji, gdy jeden z tych elementów stanowi świadczenie główne, a pozostałe lub pozostałe elementy mają wobec niego charakter pomocniczy. Świadczenia te są uważane za pomocnicze, ponieważ nie stanowi one celu samego w sobie, lecz służyć jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego(10). Nie są one zatem konieczne.

43. Transakcja złożona może również być uznana za jedną transakcję wtedy, gdy wszystkie elementy, które się na nią składają, są konieczne. Zgodnie z tym twierdzeniem Trybunał uznał, że podobną transakcję należy traktować jako jedną transakcję, jeżeli poszczególne elementy są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny(11). Transakcja planowana przez spółkę NN odpowiada moim zdaniem takiemu opisowi.

44. W istocie bowiem z analizy tej transakcji, dokonanej na podstawie jej opisu przedstawionego przez sąd krajowy, wynika, iż polega ona na dostarczeniu i ułożeniu podmorskiego kabla światłowodowego, a prawo do rozporządzania tym kablem zostanie przeniesione na inwestora dopiero po zakończeniu instalacji i przeprowadzeniu prób działania. Zatem przedmiotem umowy zawartej między NN a wykonawcą jest zbycie ułożonego kabla, który jest gotowy do użycia.

45. W mojej opinii sztuczne byłoby zatem oddzielanie w ramach jednej umowy zawartej między tymi samymi stronami dostawy samego kabla od usług związanych z jego ułożeniem. Analizując transakcję złożoną, nie należy bowiem zapominać o stałej zasadzie stosowania podatku VAT, zgodnie z którą podatek ten powinien odpowiadać rzeczywistości gospodarczej. Mając na uwadze fakt, że przekazanie prawa do rozporządzania kablem ma nastąpić dopiero po jego zainstalowaniu i przeprowadzeniu prób działania, uznanie, że inwestor nabywa osobno, po pierwsze, podmorski kabel światłowodowy, a po drugie, usługi związane z jego ułożeniem, nie odpowiadałoby gospodarczym realiom. Omawianą transakcję należy zatem traktować jako jedną transakcję na potrzeby stosowania szóstej dyrektywy.

46. Po tym stwierdzeniu należy ustalić, w jaki sposób należy zakwalifikować rozpatrywaną transakcję. W trakcie postępowania przedstawiono trzy stanowiska dotyczące tej kwestii.

47. Zdaniem Skatteverket transakcja powinna zostać uznana za świadczenie usług. Podnosi ona, że transakcję charakteryzuje świadczenie szeregu usług, których nie można uznać za usługi pomocnicze. Usługi te polegają przede wszystkim na przeprowadzeniu wstępnych badań,

na pracach związanych z ułożeniem kabla na stałym lądzie i na morzu oraz z przedłożeniem go w niektórych miejscach, co jest bardzo skomplikowaną technicznie operacją, a także, na zastosowaniu środków kontroli. Skatteverket podkreśla, że usługi te wymagają specjalistycznego wyposażenia oraz że świadczenie ich jest absolutnie konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu.

48. Spółka NN twierdzi, że sporna transakcja należy uznać za świadczenie usług związanych z nieruchomością. Zdaniem spółki ułożony kabel stanowi, zgodnie z orzecznictwem, nieruchomość, ponieważ jest połączony z gruntem. Jego ułożenie należy zatem objąć zakresem art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej dyrektywy wykonanie pewnych prac budowlanych. Jednakże, ponieważ Królestwo Szwecji nie skorzystało z tej możliwości, transakcja pozostaje w zakresie zastosowania art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

49. Komisja Wspólnot Europejskich uważa natomiast, że rozpatrywana transakcja powinna być traktowana jako dostarczenie towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. To właśnie stanowisko podzielam z następujących powodów.

50. Po pierwsze, należy zauważyć, że sporna transakcja spełnia wszystkie warunki objęcia jej zakresem zastosowania art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przepis ten bowiem definiuje pojęcie „dostawy towarów” jako przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel. Zgodnie z orzecznictwem pojęcie to należy rozumieć szeroko, jako obejmujące każdą czynność polegającą na przeniesieniu dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego rozporządzania nim tak, jakby była jego właścicielem⁽¹²⁾. Nie ulega wątpliwości, że podmorski kabel światłowodowy stanowi dobro materialne i że po jego zainstalowaniu przez spółkę NN i przeprowadzeniu prób działania zostanie on przekazany inwestorowi, co pozwoli mu na rozporządzanie kablem jak właściciel.

51. Poza tym z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że dobro materialne może zostać zainstalowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, bez utraty przez transakcję charakteru „dostawy towaru”. Wydaje mi się również, że z tego samego przepisu można wywieść, iż dobro materialne może zostać zainstalowane w gruncie w taki sposób, iż zostanie połączony z nim na stałe, a sytuacja taka nie musi wcale być zakwalifikowana jako „prace budowlane” w rozumieniu art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy. Artykuł 8 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy nie czyni bowiem różnicy między poszczególnymi sposobami instalacji.

52. Podobnie zresztą w art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy, który daje państwom członkowskim możliwość zakwalifikowania jako „dostawy towarów” wykonania niektórych robót budowlanych, nie powtórzono fragmentu, który widniał w art. 5 ust. 2 lit. e) drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG⁽¹³⁾, a zgodne z którym połączanie rzeczy ruchomej z nieruchomością było traktowane na równi z robotami budowlanymi⁽¹⁴⁾.

53. Poza tym z analizy treści szóstej dyrektywy wynika, że ona sama nie dostarcza zbyt wielu wskazówek pozwalających na wyznaczenie granicy między transakcjami złożonymi, które powinny być traktowane jako „świadczenie usług”, i tymi, które stanowią „dostawę towarów”. Niemniej jednak tak wskazówek może być fakt, że „świadczenie usług” ma charakter subsydiarny w stosunku do pojęcia „dostawy towarów”.

54. Jak już bowiem zauważym, pojęcie „świadczania usług” obejmuje wszystkie te transakcje, które nie stanowią dostawy towarów w rozumieniu art. 5 szóstej dyrektywy. Można z tego zatem wywnioskować, że jeżeli dana transakcja z pewnością może zostać zaliczona do jednej lub drugiej kategorii, ponieważ istnieje tyle samo powodów do zaliczenia jej do każdej z nich, to w takiej sytuacji należy zakwalifikować ją jako „dostawę towarów”.

55. W braku dalszych wskazówek w samej szóstej dyrektywie, odpowiedniej metody kwalifikacji transakcji zdefiniowanych należy szukać w orzecznictwie. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem w celu określenia, czy dana transakcja stanowi dostawę towarów czy świadczenie usług należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu ustalenia jej elementów charakterystycznych(15).

56. Trybunał zastosował taką metodę w ww. wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linien w odniesieniu do transakcji polegającej na serwowaniu dań, które miały być spożywane na miejscu w restauracji. Orzekł wówczas, że czynność ta należy uznać za świadczenie usług, ponieważ dostawa żywności byłaby jedynie skutkiem świadczenia, natomiast zdecydowanie przeważała czysto usługowa charakterystyka(16). Podstawą dla takiej kwalifikacji był dla Trybunału opis tej czynności. Trybunał zauważył wówczas, że charakterystyczne dla tej transakcji jest gotowanie produktów spożywczych, ich materialne podanie, oddanie do dyspozycji klienta pewnej infrastruktury zdefiniowanej z sali restauracyjnej i przylegających do niej pomieszczeń oraz z mebli i naczyń, wreszcie obsługa przy stole zapewniona przez personel, którego zadaniem jest, między innymi, doradzanie i udzielenie wyjaśnień dotyczących proponowanych dań i napojów(17).

57. Taka metoda analizy została zastosowana również w ww. wyroku w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, który wydaje się mieć szczególne znaczenie dla niniejszej sprawy, ponieważ dotyczy on również kwalifikacji transakcji obejmujących jednocześnie dostawę jednolitego towaru i świadczenie usług nierozdzielnie połączonych z tą dostawą. Chodziło o dostarczenie oprogramowania komputerowego przystosowanego do specjalnych potrzeb konsumenta. Trybunał uznał, że transakcja ta stanowiła świadczenie usług nie tylko w oparciu o prosty opis całej transakcji, jak miało to miejsce w ww. wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linien, ale w oparciu o następujące kryteria: znaczenie przystosowania oprogramowania bazowego celem uczynienia go użytecznym dla nabywcy, jak również zakres, czas trwania i koszt tego przystosowania(18).

58. Zgodnie z opisem okoliczności faktycznych sprawy, w której zapadł omawiany wyrok, świadczone usługi, tj. przystosowanie oprogramowania i przeszkolenie personelu, były różnorodne w czasie na okres przekraczający rok, rozpoczęły się od określenia wymaganego przystosowania i zakończono zostały testem sprawdzającym funkcjonowanie oprogramowania, oraz dodatkowo w całkowitych kosztach transakcji przewyższały koszty oprogramowania standardowego(19).

59. Z przytoczonego orzecznictwa można wyciągnąć dwa wnioski istotne dla rozpatrywanej sprawy. Pierwszy z nich to ten, iż do zakwalifikowania całej transakcji jako świadczenia usług nie wystarczy, aby usługi świadczone w ramach tej transakcji były konieczne lub po prostu użyteczne dla nabywcy towaru. Usługi te powinny ponadto mieć przeważający charakter. W ww. wyroku w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank Trybunał uznał, że usługi związane z przystosowaniem oprogramowania stanowiły przeważającą część transakcji, opierając się nie tylko na tym, jakie znaczenie miały one dla zapewnienia użyteczności tego oprogramowania dla nabywcy, ale również w oparciu o ich zakres, czas trwania i koszt.

60. Kwalifikacja rozpatrywanej transakcji wymaga zatem dokonania porównania znaczenia, jakie w jej ramach miały, odpowiednio, dostawa towarów i świadczenie usług. Transakcja ta

będzie można uznać za świadczenie usług jedynie wtedy, gdy usługi będą stanowiły jej przeważającą część(20).

61. Drugi wniosek jest taki, iż kryteria, które należy uwzględnić przy przeprowadzaniu takiej oceny, powinny mieć obiektywny charakter. Wymóg ten jest logiczną konsekwencją tego, iż celem szóstej dyrektywy jest oparcie wspólnego systemu podatku VAT na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu(21). Obiektywny charakter kryteriów jest uzasadniony również tym, że kwalifikacja transakcji z obojętnej musi być również przewidywalna dla przedsiębiorców. Przypomnijmy, że ów wymóg przewidywalności prawa wspólnotowego jest opatrzony szczególnym rygorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dokonać poznania obowiązków, które uregulowanie to na nich nakłada(22).

62. Kwalifikacja transakcji z obojętnej jako dostawy towarów albo świadczenia usług może natomiast pociągnąć za sobą poważne konsekwencje, w szczególności w odniesieniu do zastosowania zasady terytorialności opodatkowania. I tak w niniejszej sprawie, jeżeli uzna się, że transakcja stanowi dostawę towarów, będzie to oznaczać, że jest ona objęta art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy, a zatem to lokalizacja kabla po jego zainstalowaniu będzie w nieodzowny sposób decydująca dla kompetencji podatkowej państw członkowskich.

63. Jeżeli z kolei uznać, że transakcję należy traktować jako świadczenie usług, art. 9 szóstej dyrektywy ustanawia pewną alternatywę. Zgodnie z nią miejscem dokonania transakcji podlegającej opodatkowaniu będzie miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę, jak stanowi art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, albo miejsce, w którym znajduje się kabel, jak to przewiduje art. 9 ust. 2. W pierwszym przypadku Królestwo Szwecji mogłoby, jak uważa Skatteverket, opodatkować całą tę transakcję. W drugim przypadku to państwo członkowskie mogłoby opodatkować tę transakcję tylko w odniesieniu do tej części kabla, który znajduje się na jego terytorium lądowym i morskim. Taką interpretację popiera spółka NN.

64. W niniejszej sprawie sąd krajowy zwraca się do Trybunału o wskazanie, czy można uznać, że usługi, jakie ma świadczyć spółka NN, stanowiły przeważającą część transakcji, jeżeli ich koszt wynosi jedynie 10-15% całkowitego kosztu transakcji.

65. Trudności, jakie pojawiają się przy rozstrzyganiu podobnej kwestii, wynikają z faktu, że usługi te obejmują przeprowadzenie robót koniecznych do korzystania z podmorskiego kabla światłowodowego, że są one technicznie bardzo skomplikowane i wymagają bardzo szczególnych środków, takich jak skorzystanie ze specjalnie wyposażonego statku. Prace te, jak już wcześniej zauważyłem, nie mają zatem charakteru pomocniczego w rozumieniu ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, tzn. nie stanowiły jedynie środka służącego jak najlepszemu skorzystaniu z dostawy towarów. Cała kwestia sprowadza się zatem do tego, czy można uznać, że usługi te mają charakter przeważający, w sytuacji gdy cena samego kabla, przy założeniu, że transakcja przeprowadzana będzie w normalnych warunkach, stanowi 80-85 % całkowitego kosztu transakcji.

66. Biorąc pod uwagę fakt, że cena towaru stanowi przeważający składnik całkowitego kosztu transakcji, nie wydaje mi się, aby można było uznać, że usługi mają przeważający charakter.

67. Jak już zauważyłem, kwalifikacja transakcji z obojętnej powinna być skutkiem porównania znaczenia, jakie mają, odpowiednio, dostarczenie towarów i świadczenie usług, a porównanie to powinno się odbyć w oparciu o obiektywne kryteria, tak aby osiągnięty rezultat przewidywalny dla przedsiębiorców. Wyrażenie przeważający charakter ceny towaru w całkowitych kosztach transakcji stanowi moim zdaniem kryterium, które całkowicie odpowiada tym wymaganiom.

68. W istocie bowiem udział ceny towaru i ceny usług w całkowitych kosztach transakcji pozwala na porównanie znaczenia, odpowiednio, dostawy tych towarów i świadczenia usług w oparciu o to samo obiektywne kryterium. Poza tym cena stanowi najbardziej odpowiednie kryterium umóliwiającej ocenę ekonomicznej wartości towarów i usług w ramach transakcji z jednej. W sytuacji gdy, tak jak w rozpatrywanej sprawie, cena towarów znacząco przewyższa cenę usług, jestem zdania, że to właśnie ten przeważający udział ceny towaru w całkowitych kosztach transakcji powinien mieć decydujące znaczenie dla jej kwalifikacji.

69. Transakcją, której przedmiotem jest zbycie zainstalowanego i nadającego się do użycia kabla, w której cena samego kabla stanowi 80-85% całkowitych kosztów transakcji, należy zatem traktować jako dostawę towaru.

70. Dlatego też proponuję Trybunałowi, aby w odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne stwierdził, że transakcja podlegająca opodatkowaniu, polegająca na dostarczeniu i ułożeniu kabla zainstalowanego na terytorium dwóch państw członkowskich oraz poza granicami Wspólnoty, w której cena samego kabla stanowi przeważającą część całkowitych kosztów transakcji, należy traktować jako dostawę towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

71. Drugie pytanie prejudycjalne dotyczy tego, czy sporna transakcja może być uznana za świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, czy też za miejsce tej transakcji należy uznać miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład.

72. Ponieważ pytanie to zakłada, że badana transakcja stanowi świadczenie usług, a powyżej zaproponowałem, by traktować ją jako dostawę towarów, nie ma potrzeby udzielać na nie odpowiedzi.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

73. W swoim trzecim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza w szczególności do ustalenia, czy art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że miejsce transakcji dla celów określenia kompetencji podatkowej państw członkowskich należy rozdzielić w oparciu o geograficzne położenie kabla.

74. Zwracając się z tym pytaniem, sąd krajowy zmierza zatem do ustalenia, czy kompetencja podatkowa Królestwa Szwecji i innego państwa członkowskiego powinny być ograniczone tylko do tej części kabla, która znajduje się odpowiednio na ich terytorium. Przeciwna wykładnia oznaczałaby jego zdaniem, że art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przyznaje on obu państwom członkowskim kompetencję łączną, uzasadnioną tym, że kabel znajduje się jednocześnie na terytorium każdego z tych państw.

75. Jestem zdania, że nie można przyjąć tej drugiej wykładni. Tak jak spółka NN, Skatteverket i Komisja uważam, że miejsce transakcji dla celów określenia kompetencji podatkowej państw członkowskich należy rozdzielić w oparciu o geograficzne położenie kabla.

76. Stosując metodę analizy, zwyczajowo stosowaną przy wykładni przepisów prawa wspólnotowego⁽²³⁾, opieram to stanowisko na treści art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, na systemie, w który wpisuje się ten przepis i na celu, któremu służy.

77. Artykuł 8 szóstej dyrektywy ustanawia regułę kolizyjną, która określa miejsce opodatkowania dostawy usług, a tym samym określa granice kompetencji podatkowej państw

członkowskich, których dotyczy dana transakcja.

78. Artykuł ten reguluje różne rodzaje dostaw towarów. Ustanawia w ten sposób kilka czynników, w zależności od tego, czy chodzi o dostawy towarów, które wiążą się z wysyłką lub transportem, o których mowa w jego ust. 1 lit. a), dostawy, które nie wiążą się z wysyłką lub transportem, wymienione w ust. 1 lit. b) i wreszcie dostawy dokonywane na pokładzie statków, samolotów lub pociągów, których dotyczy ust. 1 lit. c).

79. Artykuł 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy ustanawia również szczególne reguły kolizyjne mające zastosowanie w sytuacji, kiedy towar jest instalowany lub montowany z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

80. W tym miejscu należy krótko przypomnieć, że zakres zastosowania art. 8 szóstej dyrektywy został w znaczny sposób ograniczony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG(24). Zniesienie granic podatkowych między państwami członkowskimi i jednocześnie zniesienie opodatkowania przywozu i wywozu od dnia 1 stycznia 1993 r. sprawiło, iż konieczne stało się przyjęcie przepisów przejściowych dotyczących miejsca czynności, podlegających opodatkowaniu w kontekście nabycia wewnątrzwspólnotowego. Przepisy przejściowe zawarte są w art. 28b szóstej dyrektywy.

81. Nie wydaje mi się jednak, aby przepisy te miały zastosowanie w rozpatrywanym przypadku. System przejściowy dotyczy bowiem transakcji, przy okazji których towar jest przewożony z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Artykuł 28b cz. II B ust. 1 zdanie pierwsze akapit pierwszy tiret drugie szóstej dyrektywy wskazuje wyraźnie, że ustanowione w nim odstąpienie ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy towary nie są towarami dostarczonymi po instalacji lub zamontowaniu, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez lub w imieniu dostawcy. A zatem to art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie należy zastosować w rozpatrywanej sprawie.

82. Przepis ten, jak już zauważyłem, w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, ustanawia czynnik miejsca, gdzie dana instalacja lub montaż zostały wykonane. W przypadku towarów, których instalacja polega na ich połączeniu z gruntem, miejsce, w którym towar ten został w ten sposób połączony, determinuje państwo członkowskie właściwe w zakresie opodatkowania danej dostawy.

83. Przywołany przepis jest w pewnym względzie analogiczny do art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomością jest miejsce, w którym ta nieruchomość się znajduje. W obu przypadkach to materialna sytuacja rzeczy, to znaczy jej położenie geograficzne, determinuje kompetencję podatkową.

84. Kryteria te mają też zaletę, że wiążą kompetencję podatkową z elementem materialnym, który można w prosty i obiektywny sposób zidentyfikować. Są one również kryteriami racjonalnymi z punktu widzenia logiki, na której opiera się podatek VAT, zgodnie z którym jest to podatek obciążający konsumpcję. Miejsce, w którym następuje instalacja towaru, odpowiada w rzeczywistości miejscu, w którym towar ten jest „skonsumowany” przez nabywcę, podobnie zresztą jak miejsce, w którym znajduje się nieruchomość, można uważać za miejsce, w którym usługi związane z tą nieruchomością są świadczone na rzecz ich nabywcy.

85. Wreszcie celem art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, podobnie jak art. 9 tej dyrektywy, jak wynika to z motywu siódmego dyrektywy, jest uniknięcie zbiegu kompetencji państw członkowskich. Trybunał orzekł w odniesieniu do art. 9 szóstej dyrektywy, że służy on uniknięciu, z jednej strony, zbiegu mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony, uniknięciu braku opodatkowania obrotów(25). Trybunał przyjął niedawno, w

wyroku z dnia 15 września 2005 r. w sprawie Köhler(26), i? takie rozumienie celów art. 9 szóstej dyrektywy mo?na przenie?? na grunt art. 8 tej dyrektywy, poniewa? przepis ten, podobnie jak art. 9, znajduje si? w tytule VI szóstej dyrektywy dotycz?cym miejsca czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu.

86. Prawd? jest, ?e generalnie zastosowanie art. 8 i 9 szóstej dyrektywy s?u?y i skutkuje przyznaniem kompetencji podatkowej tylko jednemu pa?stwu cz?onkowskiemu. Jest tak w przypadku art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy oraz art. 9 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy. W istocie, co do zasady, towary s? instalowane lub montowane, a nieruchomo?ci s? po?o?one na terenie jednego tylko pa?stwa. Problem ryzyka zbiegu kompetencji jest zatem rozwi?zany przez przyznanie tej kompetencji jednemu pa?stwu cz?onkowskiemu.

87. Jednak art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy ma równie? zastosowanie i umo?liwia rozstrzygni?cie zbiegu kompetencji w sytuacjach, gdy – tak jak w niniejszej sprawie – towar instalowany jest na terytorium dwóch pa?stw cz?onkowskich.

88. W tym wypadku tre?? tego przepisu, kontekst, w który si? on wpisuje, oraz jego cel, uzasadniaj? wyk?adni?, zgodnie z któr? kompetencja w zakresie opodatkowania tej transakcji winna przys?ugiwa? ka?demu z pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do cz??ci kabla zainstalowanego na jego terytorium.

89. Rozwi?zanie to wydaje si? zgodne z liter? analizowanego przepisu, który wi??e kompetencj? podatkow? z miejscem, gdzie nast?puje instalacja lub monta?. Rozwi?zanie to wydaje si? równie? racjonalne z punktu widzenia logiki, na której opiera si? szósta dyrektywa, poniewa? w niniejszej sprawie kabel instalowany jest stopniowo na terytorium ka?dego z zainteresowanych pa?stw cz?onkowskich. Dostawa towaru, a zatem i jego „konsumpcja” przez nabywc?, nast?puj? sukcesywnie na terytorium ka?dego z tych pa?stw.

90. Wreszcie problem ryzyka zbiegu kompetencji dwóch zainteresowanych pa?stw cz?onkowskich jest rozwi?zany poprzez okre?lenie ich granic. W takim przypadku bowiem miejsce transakcji, zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy, okazuje si? w pe?ni porównywalne z miejscem przewidzianym w art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, który dotyczy ?wiadczenia us?ug transportowych, zgodnie z którym „miejscem ?wiadczenia us?ug transportowych jest miejsce, gdzie odbywa si? transport, bior?c pod uwag? pokonywane odleg?o?ci”. Unika si? w ten sposób ryzyka podwójnego opodatkowania, poniewa? ka?de pa?stwo b?dzie mog?o opodatkowa? operacje w odniesieniu do tej cz??ci kabla, która znajduje si? na jego terytorium, a terytoria te nie pokrywaj? si?(27).

91. Jak ju? bowiem zauwa?y?em, terytorialny zakres zastosowania szóstej dyrektywy jest okre?lony w jej art. 3 poprzez odes?anie do art. 299 WE. Przypomnijmy, ?e postanowienie to okre?la terytorialny zakres zastosowania traktatu WE, wymieniaj?c kompletne nazwy ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego, bez wskazania ich poszczególnych geograficznych cz??ci(28). Wywiedziono st?d ju?, ?e art. 299 WE odsy?a do przepisów krajowych, w których ka?de pa?stwo cz?onkowskie okre?la swoje terytorium(29). Wynika z tego, i? szósta dyrektywa odsy?a w ten sposób do ustawodawstwa krajowego w przedmiocie definicji terytorialnego zakresu kompetencji podatkowej ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego.

92. Je?li spojrze? z tej perspektywy na u?o?enie podmorskiego kabla ??cz?cego dwa pa?stwa cz?onkowskie, ka?de z tych pa?stw b?dzie mia?o prawo do opodatkowania transakcji w odniesieniu do tej cz??ci kabla, która znajduje si? na jego terytorium l?dowym i w granicach jego wód wewn?trznych. B?d? mog?y one równie? opodatkowa? t? transakcj? w odniesieniu do cz??ci kabla znajduj?cej si? w obszarze jego morza terytorialnego, poniewa? zgodnie z mi?dzynarodowym prawem morza, suwerenno?? danego pa?stwa obejmuje równie? dno morza

terytorialnego(30).

93. Można również przewidzieć taką sytuację, w której państwo członkowskie podejmie decyzję o opodatkowaniu rozpatrywanej transakcji w odniesieniu do części kabla znajdującej się w jego wyznacznej strefie ekonomicznej lub na jego szelfie kontynentalnym, ponieważ może ono wykonywać również na tym obszarze swe suwerenne prawa, mimo iż są one ograniczone, w szczególności w zakresie eksploatacji dna morskiego i jego podziemia(31). W tej kwestii Trybuna orzekła już, że prawo wspólnotowe, w szczególności dyrektywa Rady 92/43/EWG(32), ma zastosowanie na obszarze wyznacznej strefy ekonomicznej i szelfu kontynentalnego danego państwa członkowskiego, jeżeli wykonuje ono na tym obszarze swoje suwerenne prawa(33). Trybuna wywodzi z tego ponadto, że państwo członkowskie uchybiło swoim zobowiązaniom poprzez niepodjęcie środków niezbędnych do spełnienia wymogów tej dyrektywy.

94. W każdym razie to, co wydaje mi się istotne na tym etapie analizy sprawy, to fakt, że rozdzielenie kompetencji podatkowej dwóch państw członkowskich odpowiednio do części kabla, które znajdują się odpowiednio na ich terytoriach lądowych i morskich, nie prowadzi do zbiegu kompetencji terytorialnej, a co za tym idzie, do nałożenia się na siebie suwerenności podatkowej.

95. Co prawda, jak słusznie zauważyła Skatteverket, rozdzielenie kompetencji podatkowej w przypadku takiej transakcji może prowadzić do powstania pewnych trudności między państwami członkowskimi. Trudności te nie powinny wynikać z opodatkowaniem ceny samego kabla. Logika podpowiada bowiem, że prawo każdego z państw członkowskich do opodatkowania tej ceny powinno być określone na podstawie długości kabla znajdującego się na terytorium lądowym i morskim danego państwa w stosunku do całkowitej długości kabla.

96. Rozdział kompetencji podatkowej może natomiast być bardziej kłopotliwy w przypadku ceny usług. Powstaje bowiem pytanie, czy należy je do siebie dodać, a następnie rozdzielić kompetencje do ich opodatkowania w ten sam sposób, jak w przypadku samego kabla, to znaczy proporcjonalnie do długości kabla znajdującego się na terytorium danego państwa członkowskiego, czy też dokonać rozróżnienia między usługami, które świadczono w określonych miejscach, jak np. wydłużenie kabla między dwoma miejscami jego zaczepienia, i innymi usługami.

97. W obliczu takiej alternatywy jestem zdania, że państwa członkowskie są uprawnione do wybrania rozwiązania najprostszego. Wydaje się, że określenie w sposób pewny usług związanych z danym miejscem i usług odnoszących się do całej długości kabla, takich jak np. przeprowadzenie prób działania, może okazać się w istocie trudne i dosyć arbitralne.

98. Trudności te podobne są do problemów, jakie stwarza np. określenie opodatkowania w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług związanych z budową mostu przez cieśninę między dwoma państwami członkowskimi. Waga tego rodzaju problemów sprawiła, że Rada Unii Europejskiej zezwoliła niektórym z państw członkowskich, w celu uproszczenia procedury poboru podatku i zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, na uznanie, że dana inwestycja zlokalizowana była w jednym państwie członkowskim(34). Takie rozwiązanie wydaje się jednak trudne do zastosowania, gdy – jak w niniejszej sprawie – państwa członkowskie są oddzielone obszarem, który nie stanowi części terytorium Wspólnoty.

99. Skłaniałabym się zatem w kierunku rozwiązania, zgodnie z którym wszystkie usługi związane z ułożeniem i próbnym uruchomieniem kabla dotyczą kabla w całości i one powinny być one zlokalizowane w odpowiednich państwach członkowskich w części odpowiadającej długości kabla znajdującego się odpowiednio na ich terytoriach w stosunku do łącznej długości tego kabla. Rozwiązanie takie byłoby również spójne z założeniem, że w rozpatrywanym przypadku dostarczenie kabla i jego ułożenie przez spółkę NN należy uznać za jedną transakcję na

potrzeby zastosowania podatku VAT.

100. W świetle powyższych rozważań proponuje Trybunałowi, aby w odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne stwierdził, iż art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że miejsce transakcji dla celów określenia kompetencji podatkowej państw członkowskich należy rozdzielić w oparciu o geograficzne położenie kabla.

D – W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

101. W czwartym pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 2 ust. 1 i art. 3 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT nie jest należny od tej części dostawy towaru, która odnosi się do strefy znajdujących się poza terytorium Wspólnoty.

102. Sąd krajowy pragnie tym samym ustalić, czy prawo wspólnotowe należy rozumieć w ten sposób, iż transakcja nie podlega opodatkowaniu w odniesieniu do części kabla położonej na obszarze wód międzynarodowych.

103. Podobnie jak NN, Skatteverket i Komisja jestem zdania, że podatek VAT nie jest należny w odniesieniu do części kabla znajdujących się poza terytorium Wspólnoty.

104. Jak już zauważyłem, art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, że podatek VAT jest należny od czynności dokonanych na terytorium kraju, a to z kolei po prostu odpowiada, zgodnie z art. 3 ust. 2 tej dyrektywy, zakresowi zastosowania traktatu, określonego dla każdego państwa członkowskiego w art. 299 WE.

105. W przepisach tych szósta dyrektywa ogranicza zatem swój terytorialny zakres zastosowania do terytoriów określonych przez każde z 25 państw członkowskich jako ich terytorium krajowe, na którego obszarze korzystają ze swej suwerenności podatkowej. Zgodnie z międzynarodowym prawem morza, z wyjątkiem statków pływających pod ich banderą, państwa nie posiadają suwerennej władzy na pewnym morzu(35).

106. Trybunał orzekł już w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji(36), że szósta dyrektywa nie zawiera żadnego przepisu, na podstawie którego państwa członkowskie miałyby obciążać podatkiem VAT świadczenie usług transportowych w części, w której transport odbywa się poza granicami tych państw, w przestrzeni międzynarodowej.

107. Co prawda w odniesieniu do opodatkowania świadczenia usług na pokładzie statku Trybunał orzekł, że szósta dyrektywa nie sprzeciwia się temu, by państwa członkowskie rozszerzały zakres stosowania ich ustawodawstwa podatkowego poza granice ich terytoriów tak daleko, jak nie narusza to kompetencji innych państw członkowskich(37). Przyznał on również w ww. wyroku w sprawie Köhler, że stwierdzenie to ma także zastosowanie w kontekście opodatkowania dostawy towarów(38).

108. Jednakże moim zdaniem podobne rozszerzenie zakresu zastosowania jest możliwe jedynie wtedy, gdy świadczenie usług lub dostawa towarów są wykonywane na pokładzie jednostki lokomocji, który stanowi w ten sposób związek z kompetencją podatkową danego państwa członkowskiego. I tak, sprawa Köhler dotyczyła wykładni art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym za miejsce dostawy towarów uważane jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów w przypadku, gdy dostawa dokonywana jest na pokładzie statku, samolotu lub pociągu, w trakcie części transportu pasażerów dokonywanej na terytorium Wspólnoty. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w ww. wyroku w sprawie Berkholz, w którym Trybunał wyraził opinię, że to rozszerzenie kompetencji z wykonywaniem przez dane państwo

członkowskie swej kompetencji na podstawie statutu, na którym przewidziane są usługi(39).

109. Takie rozszerzenie zakresu zastosowania szóstej dyrektywy, dopuszczone przez Trybunał w tym szczególnym kontekście, nie podważa zatem moim zdaniem zasady, zgodnie z którą jej zakres zastosowania ograniczony jest do terytorium państw członkowskich, określonego w ich własnych przepisach.

110. Proponuję zatem, aby na czwarte pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi, że art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 2 i 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej nie jest należny od tej części dostawy towaru, która odnosi się do strefy znajdującej się poza terytorium Wspólnoty.

V – Wnioski

111. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Regeringsrätten:

1) Transakcja podlegająca opodatkowaniu, polegająca na dostarczeniu i ułożeniu kabla zainstalowanego na terytorium dwóch państw członkowskich oraz poza granicami Wspólnoty, w której cena samego kabla stanowi przeważającą część całkowitych kosztów transakcji, należy traktować jako dostawę towarów w rozumieniu 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie.

2) Artykuł 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 95/7, należy interpretować w ten sposób, że miejsce transakcji dla celów określenia kompetencji podatkowej państw członkowskich należy rozdzielić w oparciu o geograficzne położenie kabla.

3) Artykuł 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 95/7, w związku z art. 2 i 3 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej nie jest należny od tej części dostawy towaru, która odnosi się do strefy znajdującej się poza terytorium Wspólnoty.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dyrektywa 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 (Dz.U. L 145, str. 1), zmieniona dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, str. 18, polskie wydanie specjalne, rozdział 9, tom I, str. 274-269, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – SFS 1994, nr 200, zwanej dalej „ML”.

4 – Zwana dalej „NN”.

5 – Wyrok z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84, Rec. str. 2251.

6 – Wyrok z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-134/97 Victoria Film, Rec. str. I-7023.

7 – Punkt 18.

8 – Tamże.

9 – Wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951; z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-320/02 Stenholmen, Rec. str. I-3509 i z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. str. I-743.

10 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24, w kontekście świadczenia przez hotelarza na rzecz jego klientów usług związanych z organizacją wycieczek i dojazdu do hotelu; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 30, w kontekście świadczenia usług ubezpieczeniowych i innych usług świadczonych na rzecz posiadaczy kart kredytowych, i z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. str. I-3833, pkt 45, w kontekście udzielenia przez sprzedawcę mebli jego klientom kredytu na sfinansowanie zakupów poczynionych przez nich w jego sklepie.

11 – Wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. str. I-9433, pkt 22.

12 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. str. I-3123, pkt 64.

13 – Dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U., 71, str. 1303, zwana dalej „drugą dyrektywą”).

14 – Artykuł 5 ust. 5 lit. e) drugiej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Za dostawę w rozumieniu ustępu 1 [uważa się] również wykonanie robót budowlanych, w tym takich, które polegają na połączaniu rzeczy ruchomej z nieruchomością”.

15 – Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12 oraz ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27.

16 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 14.

17 – Tamże, pkt 13 i 14.

18 – Punkt 28.

19 – Z opisu stanu faktycznego wynika, że cena oprogramowania wynosiła 713 000 USD, podczas gdy cena dostosowania oprogramowania wahała się między 793 000 USD a 970 000 USD, natomiast koszty instalacji oprogramowania w systemie nabywcy oraz przeszkolenie personelu kosztowały dodatkowo 15 000 USD.

20 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 14.

- 21 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Shipping and Forwarding Enterprise Safe, pkt 7 i 8. Zobacz również wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38 i z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. str. I-1751, pkt 40 i 48.
- 22 – Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 72 i przywołane tam orzecznictwo oraz ww. wyrok w sprawie University of Huddersfield, pkt 49.
- 23 – Zobacz w odniesieniu do niedawnego przykładu jej zastosowania w dziedzinie podatku VAT w kontekście art. 9 szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. str. I-2427, pkt 21.
- 24 – Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1, polskie wydanie specjalne, rozdział 9, tom I, str. 160).
- 25 – Wyrok z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL i in. (Channel Islands), Zb.Orz. str. I-3947, pkt 23.
- 26 – Wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-58/04 Köhler, Zb.Orz. str. I-8219, pkt 22.
- 27 – W wyroku z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-691, pkt 16, Trybunał orzekł, że szczególny mechanizm ustanowiony dla usług transportowych, stanowiący odstępstwo od ogólnego systemu określania miejsca świadczenia usług ustanowionego w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, służy zapewnieniu, że każde państwo członkowskie obejmie opodatkowaniem transport tylko w takim zakresie, w jakim następuje on na ich terytorium.
- 28 – Artykuł 299, ust. 1 WE stanowi:
- „Niniejszy traktat stosuje się do Królestwa Belgii, Królestwa Danii, Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Greckiej, Królestwa Hiszpanii, Republiki Francuskiej, Irlandii, Republiki Włoskiej, Wielkiego Księstwa Luksemburga, Królestwa Niderlandów, Republiki Austrii, Republiki Portugalskiej, Republiki Finlandii, Królestwa Szwecji oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej”.
- 29 – Wyrok z dnia 10 października 1978 r. w sprawie 148/77 Hansen, Rec. str. 1787, pkt 9.
- 30 – Zobacz w tym zakresie art. 2 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza (zwanej dalej „konwencją z Montego Bay”) sporządzonej w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r., zatwierdzonej w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r. (Dz.U. L 179, str. 1) i ratyfikowanej przez wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej.
- 31 – Zobacz art. 56 i 77 konwencji z Montego Bay w przedmiocie, odpowiednio, wyłocznej strefy ekonomicznej i szelfu kontynentalnego.
- 32 – Dyrektywa z dnia 21 maja 1992 r. w sprawie ochrony siedlisk przyrodniczych oraz dzikiej fauny i flory (Dz.U. L 206, str. 7, polskie wydanie specjalne, rozdział 15, tom II, str. 102-145).
- 33 – Wyrok z dnia 20 października 2005 r. w sprawie C-6/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. str. I-9017, pkt 117.
- 34 – Zobacz w szczególności decyzję Rady 2005/713/WE z dnia 11 października 2005 r.

zezwalaj?c? Republice Federalnej Niemiec i Królestwu Niderlandów na stosowanie ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 3 szóstej dyrektywy (Dz.U. L 271, str. 39). Zobacz równie? decyzj? Rady 95/114/WE z dnia 30 marca 1995 r. zezwalaj?c? Republice Federalnej Niemiec i Wielkiemu Ksi?stwu Luksemburga na stosowanie ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 3 szóstej dyrektywy (Dz.U. L 80, str. 46).

35 – Zobacz art. 89 i 92 konwencji z Montego Bay.

36 – Punkt 17.

37 – Wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. str. 231, pkt 20.

38 – Punkt 25.

39 – Punkt 16.