WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 15 września 2005 r.*

W sprawie C-58/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 23 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lutego 2004 r., w postępowaniu:

Antje Köhler

przeciwko

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, N. Colneric, K. Schiemann (sprawozdawca), E. Juhász i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 lutego 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu A. Köhler przez G. Sinfielda, solicitor, H.W. Schneidersa, Steuerberater oraz C. Küppersa, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez C.D. Quassowskiego, M. Lummę oraz W.D. Plessinga, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez V. Kyriazopoulosa, S. Chalaę oraz I. Bakopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (Dz.U. L 145, str. 1) w wersji wynikającej z dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającej dyrektywę 77/388 i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 384, str. 47) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między A. Köhler a Finanzamt (urzędem podatkowym) w przedmiocie opodatkowania sprzedaży dokonywanej przez zainteresowaną w butiku na statku rejsowym.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 8 szóstej dyrektywy przewiduje:

„1. Za miejsce dostawy towarów uważa się:

[...]

b) w przypadku towarów niewysyłanych ani nietransportowanych: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy;

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

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.

[...]".

Uregulowania krajowe

4 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz z 1993 r. (ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „USG") podatkowi obrotowemu podlegają dostawy i inne świadczenia dokonane odpłatnie na terytorium państwa przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa.

5 Paragraf 3 ust. 6 USG stanowi:

„Dostawa towaru jest uważana za dokonaną w miejscu, gdzie towar znajduje się w momencie przejścia uprawnienia do dysponowania nim".

6 Paragraf 3e ust. 1 USG stanowi:

„Jeżeli towar, który nie jest przeznaczony do spożytkowania na miejscu, jest dostarczany na pokładzie statku, samolotu lub pociągu w trakcie transportu pasażerów w ramach terytorium wspólnotowego, za miejsce dostawy uważa się miejsce na terytorium Wspólnoty, z którego wyrusza dany środek transportu".

7 Paragraf 3e ust. 2 USG 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 pierwszego zdania uznaje się pierwszy punkt, w którym następuje przyjęcie pasażerów na pokład przewidziane w ramach terytorium wspólnotowego. Za miejsce przybycia transportu w rozumieniu pierwszego zdania uznaje się ostatni punkt przewidziany do zejścia pasażerów z pokładu na terytorium wspólnotowym. Transport w jedną stronę oraz transport z powrotem uważane są za odrębny transport".

Postępowanie przed sądem krajowym oraz pytanie prejudycjalne

8 W roku podatkowym 1994 A. Köhler prowadziła butik na statku wykonującym rejsy rozpoczynające się w Kiel, Bremerhaven lub Travemünde (miasta niemieckie), przebiegające przez porty znajdujące się poza terytorium Wspólnoty (Norwegia, Estonia, Rosja i Maroko) i kończące się w Kiel, Bremerhaven lub Gênes (Włochy). Nie można było dokonać rezerwacji na te rejsy z możliwością wejścia na pokład po raz pierwszy lub definitywnego zejścia z pokładu w jego trakcie. Jednakże przewidziane było zejście z pokładu na krótki czas w trakcie kilkugodzinnego lub jednodniowego zatrzymania celem zwiedzania.

9 Finanzamt wydał decyzję, w której potraktował sprzedaż dokonywaną w butiku A. Köhler jako czynności podlegające opodatkowaniu z tego względu, że miejsce rozpoczęcia i miejsce przybycia transportu znajdowały się na terytorium wspólnotowym. A. Köhler złożyła odwołanie od tej decyzji do Finanzgericht, twierdząc, że ze względu na kilkukrotne zatrzymanie poza terytorium Wspólnoty sporna sprzedaż nie powinna być opodatkowana w Niemczech.

10 Finanzgericht oddalił odwołanie. Według niego okoliczność, że transport pasażerów został przerwany między miejscem rozpoczęcia a miejscem przybycia przez przystanki poza terytorium Wspólnoty, nie skutkowała tym, iż czynności dokonane zostały poza terytorium państwa. Ponadto jego zdaniem jedynie postoje przeznaczone do wejścia na pokład nowych pasażerów lub definitywnego zejścia z pokładu powinny być uznawane za „zatrzymanie" w rozumieniu § 3 USG.

11 A. Köhler wniosła rewizję do Bundesfinanzhof, sprzeciwiając się takiej wykładni.

12 Uznawszy, że wykładnia pojęcia „zatrzymania na terytorium państwa trzeciego" ma decydujące znaczenie dla wyniku sporu, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postoje statku w portach państw trzecich, w których trakcie podróżujący mogą opuścić statek jedynie na krótki okres czasu, na przykład celem zwiedzania, bez możliwości rozpoczęcia lub zakończenia podróży, stanowią »zatrzymanie na terytorium państwa trzeciego« w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) [szóstej dyrektywy]?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi przedłożone Trybunałowi

13 Rząd niemiecki proponuje udzielenie odpowiedzi przeczącej na pytanie prejudycjalne. Jego zdaniem pojęcie „zatrzymania" nie powinno być interpretowane w sposób dosłowny i wąski, tak że dotyczy ono indywidualnego pasażera, który zatrzymuje się gdzieś na krótko przed podjęciem dalszej podróży.

14 „Zatrzymanie" oznacza dla podróżnych możliwość wejścia na pokład środka transportu lub zejścia z niego celem rozpoczęcia lub zakończenia podróży. Kwalifikacja jako „zatrzymanie" postoju, w którego trakcie podróżni mogą opuścić środek transportu jedynie na krótko, sprzeciwiałoby się sensowi i celowi rozważanego przepisu. Gdyby przyjąć zaproponowaną przez skarżącą definicję pojęcia „zatrzymanie", miejsce opodatkowania przewidziane w art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a zatem i cel podatkowy tego przepisu (opodatkowanie dostaw dokonywanych na statku w trakcie transportu wewnątrzwspólnotowego na terytorium wspólnotowym), byłyby łatwe do obejścia. Wystarczyłoby obrać środek transportu oraz trasę w ten sposób, by możliwe były postoje na terytorium państwa trzeciego, w których trakcie pasażerowie mogliby na krótko opuścić środek transportu bez możliwości jednak definitywnego zakończenia podróży.

15 Skarżąca, Komisja Wspólnot Europejskich, jak również rząd grecki uważają, że należy udzielić odpowiedzi twierdzącej na pytanie prejudycjalne.

16 Skarżąca podnosi, że zatrzymanie niekoniecznie skutkuje przyjęciem na pokład lub zejściem z pokładu środka transportu. Gdyby taka była intencja ustawodawcy wspólnotowego, to zostałyby użyte wyraźnie słowa „przyjęcie na pokład" lub „zejście z pokładu". Pojęcie „zatrzymanie" powinno być według niej rozumiane jako postój, przerwa w podróży lub przystanek.

17 Komisja twierdzi, że zasada wyrażona w art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie może być stosowana, jeśli sprzeciwia się ona prawu państwa trzeciego. Komisja uważa, że krótkie zatrzymania poza terytorium Wspólnoty skutkują utratą przez transport charakteru wewnątrzwspólnotowego. Za każdym razem gdy pasażerowie mają możliwość dokonania w państwie trzecim zakupów normalnie opodatkowanych, ustać musi kompetencja państwa członkowskiego miejsca rozpoczęcia transportu pasażerów, tak by nie kolidować z terytorialnym zastosowaniem prawa do opodatkowania przez państwo trzecie.

18 Zdaniem rządu greckiego dokonując w trakcie podróży zatrzymania w państwie trzecim lub na terytorium niestanowiącym z punktu widzenia podatkowego części terytorium Wspólnoty, statek udaje się do państwa trzeciego i z niego powraca. Wskutek tego towary sprzedane w sklepach na tym statku powinny korzystać z wyłączenia z podatku, które ma zastosowanie do podróżujących do krajów trzecich. Rozwiązanie takie zakładałoby, że pasażerowie mają możliwość zejścia z pokładu podczas zatrzymania w państwie trzecim oraz dokonania tam nabycia towarów wyłączonych z opodatkowania z tego względu, że dokonują samodzielnego ich wywozu podczas trwania ich pobytu w tym państwie, bez obowiązku zakończenia przez nich podróży.

Odpowiedź Trybunału

19 Wobec braku precyzyjnej definicji pojęcia „zatrzymanie" w szóstej dyrektywie, należy poszukiwać jej wykładni w świetle systematyki i celu jej art. 8 ust. 1 lit. c).

20 Artykuł ten umieszczony jest pośród przepisów szóstej dyrektywy poświęconych określeniu miejsca dokonania czynności opodatkowanych i ustanawia w zakresie dostaw towarów w ust. 1 lit. b) zasadę ogólną, zgodnie z którą w przypadku towarów jeszcze niewysyłanych lub nietransportowanych za miejsce dokonania dostawy uważa się miejsce, gdzie towar znajduje się w momencie dostawy.

21 Ustęp 1 lit. c) tego artykułu zawiera odstępstwo od tej zasady terytorialności. Przewiduje on, że 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.

22 W ten właśnie sposób art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy służy określeniu w sposób jednolity miejsca opodatkowania dostaw towarów dokonywanych na pokładzie statku, pociągu lub samolotu w ramach podróży rozpoczynającej i kończącej się na terytorium Wspólnoty oraz do ograniczenia opodatkowania, w trakcie części transportu pasażerów dokonywanej wewnątrz Wspólnoty, w miejscu, skąd wyrusza środek transportu. Wynika stąd uproszczony system opodatkowania, który zapobiega następującemu po sobie stosowaniu w trakcie trwania podróży wewnątrzwspólnotowej każdego z krajowych systemów podatku VAT państw członkowskich, przez które następuje podróż, a w związku z tym konfliktu kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

23 Ponadto należy wskazać, że art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przewiduje wyraźnie, że „część transportu pasażerów na terytorium Wspólnoty" oznacza część transportu odbywaną bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, od punktu rozpoczęcia do punktu docelowego transportu pasażerów.

24 Wykluczając w ten sposób, w przypadku zatrzymania poza terytorium Wspólnoty, istnienie „część[ci] transportu pasażerów na terytorium Wspólnoty", celem art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy jest zatem również uniknięcie ryzyka konfliktu kompetencji z systemami podatkowymi państw trzecich, które występowałyby w przypadku dostawy towarów w trakcie przerwy w podróży wewnątrzwspólnotowej wywołanej zatrzymaniem poza terytorium Wspólnoty.

25 W tej kwestii należy przypomnieć, że jeśli chodzi o opodatkowanie świadczenia usług na pokładzie statku, Trybunał orzekł już, że szósta dyrektywa nie sprzeciwia się temu, by państwa członkowskie rozszerzały zakres stosowania ich ustawodawstwa podatkowego poza granice ich terytoriów tak długo, jak nie narusza to kompetencji innych państw członkowskich (wyroki z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. str. 231 oraz z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-691, pkt 18). Rozważania te zachowują również aktualność w kontekście opodatkowania dostaw towarów.

26 W świetle systematyki i celu art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy stwierdzić, że każda dostawa towarów dokonana na statku podczas zatrzymania poza terytorium Wspólnoty jest uznawana za dokonaną poza zakresem stosowania szóstej dyrektywy, ponieważ skutki podatkowe podlegają w tym przypadku kompetencji podatkowej państwa miejsca zatrzymania.

27 W świetle wszystkich powyższych rozważań na zadane pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że przystanki statku w portach państw trzecich, w których trakcie podróżni mogą opuścić statek, nawet na krótki okres czasu, stanowią „zatrzymanie na terytorium państwa trzeciego" w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka co następuje:

Przystanki statku w portach państw trzecich, w których trakcie podróżni mogą opuścić statek, nawet na krótki okres czasu, stanowią „zatrzymanie 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 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającej dyrektywę 77/388 i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej.

Podpisy