



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2022 r.¹

Sprawa C-294/21

**État du Grand-Duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA
przeciwko
Navitours Sàrl**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (sąd kasacyjny Wielkiego Księstwa Luksemburga, Luksemburg)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej –
Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 2 pkt 1 i art. 9 ust. 2 lit. b) – Zakres zastosowania –
Transakcje podlegające opodatkowaniu – Miejsce świadczenia usług transportu –
Rejsy turystyczne po Mozeli – Rzeka mająca status kondominium

Wprowadzenie

1. Jakkolwiek by się to wydawało nieprawdopodobne, geneza niniejszej sprawy sięga ponad 200 lat wstecz, a mianowicie kongresu wiedeńskiego z 1815 r. W art. 25 aktu końcowego tego kongresu², dotyczącym „posiadłości pruskich na lewym brzegu Renu”, postanowiono bowiem, że rzeki Mozela, Sûre i Our, w zakresie, w jakim stanowią granicę owych posiadłości, należeć będą wspólnie do mocarstw granicznych. Postanowienie to zostało potwierdzone i uszczegółowione w art. 27 traktatu granicznego między Królestwem Niderlandów a Królestwem Prus, zawartego w Akwizgranie w dniu 26 czerwca 1816 r.

2. Chociaż ani Królestwo Prus, ani Królestwo Niderlandów w ówczesnym kształcie, ani sam porządek ustanowiony na kongresie wiedeńskim od dawna już nie istnieją, wspomniane postanowienie nadal obowiązuje, obecnie w postaci art. 1 ust. 1 traktatu pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec w sprawie wytyczenia wspólnej granicy pomiędzy oboma państwami³ (zwanego dalej „traktatem granicznym z 1984 r.”). Traktat ten stwierdza, że terytorium podlegające wspólnej suwerenności stanowi widomy wyraz ducha integracji europejskiej, paradoksalnie jednak w praktyce owa wspólna suwerenność powoduje

¹ Język oryginału: polski.

² Z dnia 9 czerwca 1815 r.

³ Zatwierdzonego przez Wielkie Księstwo Luksemburga na mocy loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (ustawy z dnia 27 maja 1988 r. o zatwierdzeniu traktatu pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec w sprawie wytyczenia wspólnej granicy pomiędzy oboma państwami oraz wymiany pism, podpisanych w Luksemburgu w dniu 19 grudnia 1984 r., Mémorial nr A-26 z dnia 7 czerwca 1988 r., s. 538).

trudności w wywiązywaniu się przez te dwa państwa członkowskie z ich zobowiązań wynikających z prawa Unii, a konkretnie, jeśli chodzi o niniejszą sprawę, z przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

3. Jak już jednak miał okazję stwierdzić rzecznik generalny A.L. Duhaillet de Lamothe⁴, ustalenia kongresu wiedeńskiego i postanowienia wynikających z niego umów międzynarodowych nie powinny stać na przeszkodzie pełnemu zastosowaniu i skuteczności prawa Unii na całym jej terytorium, także na tym, które na mocy owych postanowień podlega wspólnej suwerenności dwóch państw członkowskich. Zgodnie z tym proponuję, by niniejszą sprawę rozstrzygnąć na podstawie właściwych przepisów prawa Unii, nie uzależniając ich zastosowania od postanowień umów międzynarodowych między poszczególnymi państwami członkowskimi i zawarcia przewidzianych w tych umowach porozumień.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

4. Artykuł 1 ust. 1 traktatu granicznego z 1984 r. ustanawia wspólną suwerenność (kondominium) Niemiec i Luksemburga nad rzekami granicznymi:

„Wszędzie, gdzie Mozela, Sûre lub Our tworzą granicę zgodnie z traktatem z dnia 26 czerwca 1816 r.^[5], stanowią one terytorium wspólne, podlegające wspólnej suwerenności obu umawiających się państw”.

5. Artykuł 5 ust. 1 tego traktatu stanowi:

„Umawiające się państwa regulują kwestie dotyczące prawa mającego zastosowanie na terytorium wspólnym podlegającym wspólnej suwerenności w drodze dodatkowego porozumienia”.

Do dnia dzisiejszego takie dodatkowe porozumienie nie zostało zawarte.

Prawo Unii

6. Artykuł 2 pkt 1 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku⁶, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r.⁷, stanowił:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje;

⁴ Opinia rzecznika generalnego A.L. Duhailleta de Lamothe’a w sprawie Muller i Hein (10/71, EU:C:1971:76, s. 735–736). Sprawa ta dotyczyła zastosowania art. 90 traktatu EWG (obecnie art. 106 TFUE) na terytorium objętym traktatem z 1816 r. (zob. pkt 1 niniejszej opinii).

⁵ Zobacz pkt 1 niniejszej opinii.

⁶ Dz.U. 1977, L 145, s. 1.

⁷ Dz.U. 1991, L 376, s. 1.

[...]”.

7. Zgodnie z art. 3 ust. 2 tej dyrektywy:

„Do celów niniejszej dyrektywy »terytorium kraju« oznacza obszar, na którym stosuje się Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą, określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 227”.

8. Wreszcie art. 9 ust. 1 oraz ust. 2 lit. b) wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi; w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa – jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

b) miejscem świadczenia usług transportowych jest miejsce, gdzie odbywa się transport, biorąc pod uwagę pokonywane odległości;”.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

9. Navitours Sàrl, spółka prawa luksemburskiego, prowadzi działalność w zakresie organizacji rejsów turystycznych na odcinku Mozeli podlegającym wspólnej suwerenności na mocy traktatu granicznego z 1984 r. Z powodu tego szczególnego statusu rzeki działalność spółki Navitours uznawana była przez organy podatkowe za prowadzoną poza terytorium kraju w rozumieniu przepisów o podatku VAT, w związku z czym organy te nie domagały się zapłaty tego podatku od ceny wspomnianych rejsów.

10. W 2004 r. spółka Navitours nabyła w Niderlandach statek pasażerski przeznaczony do celów prowadzonej przez siebie działalności. Statek ten został przez organy podatkowe objęty przepisami dotyczącymi nabycia wewnątrzwspólnotowego, to znaczy transakcja została zwolniona w Niderlandach i opodatkowana w Luksemburgu⁸. Organy podatkowe odmówiły jednak spółce Navitours prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego od nabycia wskazanego statku, argumentując, że w związku z brakiem opodatkowania działalności tej spółki prowadzonej na wodach należących do kondominium nabycie statku nie nastąpiło do celów działalności opodatkowanej, co jest warunkiem prawa do odliczenia.

11. W wyniku skargi spółki Navitours wskazana powyżej odmowa prawa do odliczenia została ostatecznie zakwestionowana w wyroku Cour d'appel (sądu apelacyjnego, Luksemburg) z dnia 10 lipca 2014 r., w którym stwierdził on, że działalność owej spółki może być opodatkowana albo w Luksemburgu, albo w Niemczech, w związku z czym przysługuje jej prawo do odliczenia.

⁸ Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów reguluje tytuł XVIa dyrektywy 77/388. W ramach postępowania przed sądami krajowymi spółka Navitours kwestionowała tę kwalifikację omawianej transakcji, jako że jej zdaniem, w związku ze szczególnym statusem Mozeli, statek będący przedmiotem owej transakcji nigdy nie wpłynął na terytorium podatkowe Luksemburga. Stanowisko to nie było pozbawione logiki, zważywszy na sposób traktowania terytorium kondominium przez organy podatkowe. Zostało ono jednak odrzucone przez sądy krajowe i obecnie kwalifikacja transakcji nabycia statku przez spółkę Navitours jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

12. W związku z tym wyrokiem, decyzją z dnia 5 sierpnia 2015 r., organy podatkowe zażądały od spółki Navitours zapłaty podatku VAT od prowadzonej przez nią działalności za lata podatkowe 2004 i 2005. Jednakże, w wyniku skargi spółki Navitours, tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sąd rejonowy w Luksemburgu) w wyroku z dnia 23 maja 2018 r. stwierdził nieważność tej decyzji. Sąd ten uznał w szczególności, że w braku porozumienia między Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec w kwestii stosowania podatku VAT na terytorium kondominium luksemburskie organy podatkowe nie są uprawnione do poboru tego podatku od działalności prowadzonej na tym terytorium. Wyrok ten został utrzymany w mocy wyrokiem Cour d'appel (sądu apelacyjnego, Luksemburg) z dnia 11 grudnia 2019 r.

13. État du Grand-duché de Luxembourg (skarb państwa Wielkiego Księstwa Luksemburga) oraz Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (organ podatkowy, Luksemburg) wniosły kasację od tego ostatniego wyroku do sądu odsyłającego. W tych okolicznościach Cour de cassation (sąd kasacyjny, Luksemburg) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy artykuł 2 [pkt] 1 dyrektywy [77/388], który stanowi, że »opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają: 1. dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje«,

lub art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy [77/388], który stanowi, że »miejszem świadczenia usług transportowych jest miejsce, gdzie odbywa się transport, biorąc pod uwagę pokonywane odległości«,

mają zastosowanie i prowadzą do opodatkowania [podatkiem VAT] w Luksemburgu usług transportu osób realizowanych przez usługodawcę z siedzibą w Luksemburgu na terytorium kondominium, takiego jak kondominium określone na mocy [traktatu granicznego z 1984 r.] jako stanowiące wspólne terytorium podlegające wspólnej suwerenności Wielkiego Księstwa Luksemburga i Republiki Federalnej Niemiec, w stosunku do którego nie zostało zawarte w zakresie poboru podatku [VAT] od usług transportowych porozumienie pomiędzy tymi dwoma państwami, o jakim mowa w art. 5 ust. 1 [traktatu granicznego z 1984 r.], w myśl którego »[u]mawiające się państwa regulują kwestie dotyczące prawa mającego zastosowanie na terytorium wspólnym podlegającym wspólnej suwerenności w drodze dodatkowego porozumienia«?”.

14. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 10 maja 2021 r. Uwagi na piśmie złożyli: spółka Navitours, rządy luksemburski i niemiecki oraz Komisja Europejska. Trybunał postanowił nie przeprowadzać rozprawy. Strony odpowiedziały na piśmie na pytanie zadane przez Trybunał.

Analiza

15. Występując z pytaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie, sąd odsyłający porusza w istocie dwie kwestie, a mianowicie, po pierwsze, czy w braku porozumienia między Luksemburgiem a Niemcami w przedmiocie stosowania przepisów o podatku VAT na terytorium kondominium przepisy te mają zastosowanie do usług transportu świadczonych na tym terytorium, a po drugie, czy ich zastosowanie prowadzi lub może prowadzić do opodatkowania tych usług w Luksemburgu.

16. Kwestie te, choć oczywiście ściśle powiązane, są jednak odrębne i należy je rozpatrywać kolejno. Przedtem jednak należy rozstrzygnąć problem wstępny, a mianowicie czy mamy tu do czynienia z usługami transportowymi w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388.

Rejsy turystyczne jako usługi transportowe do celów podatku VAT

17. W wyroku *Trijber i Harmsen*⁹ Trybunał, w wyniku szczegółowej analizy, orzekł¹⁰, że – z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd krajowy – działalność polegająca na odpłatnym świadczeniu usługi przyjmowania pasażerów na statek w celu zwiedzania przez nich miasta drogą wodną i w celach rozrywkowych nie stanowi usługi w „dziedzinie transportu” w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2006/123/WE¹¹.

18. Należy wobec tego rozważyć, czy w świetle tego orzeczenia usługi świadczone przez spółkę *Navitours* stanowią w ogóle „usługi transportowe” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388. Udzielenie na to pytanie odpowiedzi przeczącej czyniłoby pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie, dotyczące wyraźnie wykładni wspomnianego przepisu, bezprzedmiotowym. Dlatego też w niniejszej sprawie Trybunał zwrócił się do stron z pytaniem w tej kwestii¹².

19. Nie uważam jednak, by rozumienie pojęcia „usług transportowych” zawartego w art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 w sposób identyczny z rozumieniem pojęcia „usług w dziedzinie transportu” na gruncie dyrektywy 2006/123 było zasadne. Przychyłam się tutaj do poglądu wyrażonego w odpowiedziach na pytanie Trybunału udzielonych przez spółkę *Navitours*, rząd luksemburski oraz Komisję¹³.

20. Na wstępie zwrócę uwagę, że wspomniane orzeczenie Trybunału oparte jest w znacznej mierze na bardzo szczególnym charakterze usług będących przedmiotem postępowania głównego w jednej ze spraw zakończonych wyrokiem *Trijber i Harmsen*, w ramach których sam transport miał drugorzędne znaczenie¹⁴. Nic zaś nie wskazuje, by podobny charakter miały usługi spółki *Navitours*, o które chodzi w postępowaniu głównym w niniejszej sprawie. Usługi te polegają bowiem na organizacji rejsów po wodach śródlądowych, a więc na działalności, w której przemieszczanie osób jest elementem o podstawowym znaczeniu¹⁵.

⁹ Wyrok z dnia 1 października 2015 r. (C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:641, pkt 43–59 i pkt 1 sentencji).

¹⁰ Zgodnie z moją propozycją. Zobacz: moja opinia w sprawach połączonych *Trijber i Harmsen* (C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:505, pkt 26–43).

¹¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotycząca usług na rynku wewnętrznym (Dz.U. 2006, L 376, s. 36).

¹² Jak zauważa w swojej odpowiedzi na to pytanie spółka *Navitours*, gdyby uznać, że świadczone przez nią usługi nie są usługami transportowymi w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388, należałoby uznać je za usługi o charakterze rozrywkowym w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze tej dyrektywy. Takie usługi są zaś opodatkowane w miejscu „gdzie usługi te faktycznie są wykonywane”, co zdaniem tej spółki znowu oznaczałoby terytorium kondominium. Nie jestem jednak przekonany, czy bez dodatkowych informacji ze strony sądu odsyłającego Trybunał mógłby samodzielnie dokonać takiej kwalifikacji omawianych usług i uratować w ten sposób wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie.

¹³ Rząd niemiecki udzielił odpowiedzi bardziej zniuansowanej, zgodnie z którą zakwalifikowanie omawianych usług jako usług transportowych leży w kompetencji sądu odsyłającego.

¹⁴ Zobacz wyrok z dnia 1 października 2015 r., *Trijber i Harmsen* (C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:641, pkt 56).

¹⁵ Inaczej jest oczywiście w sytuacji, gdy statek pozostaje przycumowany do nabrzeża i jest wykorzystywany w innym celu niż żegluga, na przykład w celu podpisania umowy międzynarodowej (jak to miało miejsce w przypadku układu z Schengen). Nie ma wtedy moim zdaniem mowy o usłudze transportowej (zob. pkt 24 i 25 niniejszej opinii).

21. Niezależnie jednak od tych różnic faktycznych za odmienną wykładnią pojęć „usług transportowych” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 i „usług w dziedzinie transportu” w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2006/123 przemawia moim zdaniem całkowicie odmienny cel tych dwóch uregulowań. Na ten sam aspekt zwracają uwagę w swoich odpowiedziach na pytanie Trybunału spółka Navitours, rząd luksemburski oraz Komisja.

22. Dyrektywa 2006/123 konkretyzuje swobodę świadczenia usług i swobodę przedsiębiorczości usługodawców na jednolitym rynku. Artykuł 2 ust. 2 lit. d) tej dyrektywy ma na celu wyłączenie z zakresu jej zastosowania usług, które są objęte szczególnymi postanowieniami (obecnego) tytułu VI części trzeciej traktatu FUE oraz przepisami aktów prawa wtórnego opartych na tych postanowieniach, do których zgodnie z art. 58 ust. 1 TFUE nie ma zastosowania ogólna zasada swobody świadczenia usług. Przepis ten musi więc być interpretowany ściśle, w ten sposób, że ma on zastosowanie tylko do tego rodzaju usług, względem których wyłączenie z zastosowania swobody świadczenia usług jest uzasadnione i wynika z postanowień traktatu. W wyroku *Trijber i Harmsen* Trybunał uznał, że takie wyłączenie usług będących przedmiotem jednego z postępowań głównych nie jest uzasadnione.

23. Zupełnie inny charakter ma art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388. Nie służy on szczególnemu uregulowaniu usług transportowych w ogólności w stosunku do innych kategorii usług, a jedynie szczególnemu uregulowaniu tych usług w jednym aspekcie, mianowicie w odniesieniu do miejsca ich świadczenia. Trzeba przy tym pamiętać, że podstawowy sens szczegółowego uregulowania miejsca dokonywania transakcji opodatkowanych podatkiem VAT polega na tym, że miejsce to determinuje kompetencję do opodatkowania tych transakcji. Jeżeli więc transakcja dotyczy w jakikolwiek sposób więcej niż jednego państwa członkowskiego (np. transport z jednego państwa członkowskiego do innego), zasady określania miejsca dokonania tej transakcji mają istotne znaczenie dla podziału kompetencji podatkowych między tymi państwami członkowskimi. Za zasadę ogólną przyjmuje się przy tym, że opodatkowanie powinno następować w miejscu rzeczywistej konsumpcji towaru lub usługi.

24. Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 miejscem świadczenia usług transportowych jest miejsce, gdzie (w rzeczywistości) odbywa się transport, „biorąc pod uwagę pokonywane odległości”. Ustawodawca Unii uznał więc za najbliższe rzeczywistości takie rozwiązanie, w którym za miejsce świadczenia usługi transportowej uznaje się położenie środka transportu w trakcie świadczenia usługi, kiedy środek transportu znajduje się w ruchu¹⁶. Kompetencję do opodatkowania takiej usługi określa więc odległość, jaką środek transportu pokonał na terytorium określonego państwa członkowskiego, a nie na przykład miejsce załadunku lub czas świadczenia usługi¹⁷.

25. Z tego więc punktu widzenia za usługę transportową w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 należy moim zdaniem uznawać każdą usługę, której jedyny lub główny element składowy polega na przemieszczaniu osób lub towarów na odległości większe niż pomijalne¹⁸, niezależnie od celu (handlowego, turystycznego, rozrywkowego itd.), w jakim to przemieszczanie następuje, ani od tego, czy usługa rozpoczyna się i kończy w tym samym

¹⁶ Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 listopada 1997 r., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, pkt 12–14).

¹⁷ Zasadę tę Trybunał potwierdził *expressis verbis* w wyroku z dnia 6 listopada 1997 r., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, pkt 15, 16).

¹⁸ To ostatnie zastrzeżenie wyłącza z zakresu pojęcia usług transportowych takie usługi jak na przykład przemieszczanie przedmiotów dźwigiem.

miejscu, czy w różnych miejscach. W każdej takiej sytuacji bowiem dochodzić może do podziału kompetencji podatkowej między wieloma państwami członkowskimi, a podział ten powinien być dokonywany zgodnie z tym przepisem, to jest z uwzględnieniem pokonywanych odległości.

26. Takiemu rozróżnieniu znaczenia omawianych pojęć na gruncie dyrektyw 77/388 i 2006/123 nie stoi moim zdaniem na przeszkodzie zasada, zgodnie z którą terminy podobne używane w różnych aktach prawa Unii powinny być interpretowane podobnie¹⁹.

27. Po pierwsze, odmienny charakter i cel tych dwóch uregulowań, wskazany powyżej, uzasadnia odmienne rozumienie pojęć „usług transportowych” i „usług w dziedzinie transportu” w tych dwóch aktach normatywnych. Podobne usługi mogą być zatem kwalifikowane różnie do celów stosowania tych dwóch aktów.

28. Po drugie, pełna zgodność wykładni tych pojęć i tak nie jest możliwa.

29. Z jednej strony bowiem art. 2 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2006/123 wprost zalicza do usług w dziedzinie transportu usługi portowe. Podobnie Trybunał uznał za objęte tym przepisem usługi w zakresie kontroli technicznej pojazdów²⁰. Nie ulega zaś moim zdaniem wątpliwości, że ani usługi portowe, ani usługi kontroli technicznej pojazdów nie mogą stanowić usług transportowych w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388. Niemożliwe byłoby przede wszystkim zastosowanie do nich kryterium pokonywanej odległości przyjętego w tym przepisie.

30. Z drugiej strony Trybunał wyraźnie uznał rejsy wycieczkowe za podlegające przepisom rozporządzenia (EWG) nr 3577/92²¹, a tym samym także tytułu VI TFUE, dotyczącego transportu, na podstawie którego zostało wydane to rozporządzenie²². Trudno byłoby odmiennie traktować rejsy wycieczkowe po wodach śródlądowych, choć podlegają one przepisom innego rozporządzenia wydanego na podstawie tych samych postanowień traktatu²³.

31. Jak z tego wynika, trudno o jednolite rozumienie pojęcia „transportu” i terminów pochodnych na gruncie różnych aktów prawa Unii regulujących różne jego dziedziny. Nie uważam też, jak już wskazałem powyżej, żeby takie jednolite rozumienie było niezbędne, biorąc pod uwagę, jak różnym celom służą te uregulowania²⁴.

32. Wobec powyższego proponuję uznać, że usługi polegające na organizacji rejsów wycieczkowych statkiem rzeczonym stanowią usługi transportowe w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388.

¹⁹ Zobacz podobnie, w odniesieniu do pojęcia ubezpieczenia, wyrok z dnia 8 października 2020 r., United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, pkt 36).

²⁰ Wyrok z dnia 15 października 2015 r., Grupo Itevelesa i in. (C-168/14, EU:C:2015:685, pkt 1 sentencji).

²¹ Rozporządzenie Rady z dnia 7 grudnia 1992 r. dotyczące stosowania zasady swobody świadczenia usług w transporcie morskim w obrębie państw członkowskich (kabotaż morski) (Dz.U. 1992, L 364, s. 7).

²² Wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Alpina River Cruises i Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

²³ A konkretnie rozporządzenia Rady (EWG) nr 3921/91 z dnia 16 grudnia 1991 r. ustanawiającego warunki, zgodnie z którymi przewoźnicy niemający stałej siedziby w państwie członkowskim mogą dokonywać transportu rzeczy lub osób żeglugą śródlądową w państwie członkowskim (Dz.U. 1991, L 373, s. 1).

²⁴ Podobnie opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, pkt 73).

Zastosowanie przepisów o podatku VAT na terytorium kondominium

33. Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 miejscem świadczenia usług transportu wodnego śródlądowego na wodach Mozeli na odcinku, na którym stanowi ona granicę między Luksemburgiem a Niemcami, jest obszar tych wód, a więc, zgodnie z kolei z traktatem granicznym z 1984 r., terytorium podlegające wspólnej suwerenności tych dwóch państw członkowskich, czyli kondominium. Należy wobec tego rozważyć, czy spełnione są na tym terytorium warunki zastosowania tej dyrektywy, a więc, po pierwsze, czy terytorium to stanowi terytorium kraju państwa członkowskiego w rozumieniu art. 3 ust. 2 omawianej dyrektywy, oraz po drugie, czy i na jakich zasadach wspomniane państwa członkowskie mogą stosować na tym terytorium swoje przepisy wydane w celu transpozycji owej dyrektywy.

Terytorium kondominium jako terytorium kraju w rozumieniu przepisów o podatku VAT

34. Jak już wspomniałem, działalność spółki Navitours w zakresie rejsów wycieczkowych na Mozeli nie była opodatkowana podatkiem VAT z tego względu, że luksemburskie (a także, jak się wydaje, niemieckie) organy podatkowe nie uważały tej działalności, prowadzonej na terytorium kondominium, za działalność „na terytorium kraju” w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Wynikało to ze szczególnego statusu tego terytorium jako podlegającego wspólnej suwerenności obu państw członkowskich. Jakkolwiek stanowisko luksemburskich organów podatkowych uległo zmianie w związku z koniecznością przyznania spółce Navitours prawa do odliczenia podatku VAT od kosztów nabycia statku przeznaczonego do celów tej działalności, pogląd o szczególnym statusie podatkowym terytorium kondominium zdają się dzielić sądy pierwszej i drugiej instancji w postępowaniu głównym.

35. Nie uważam jednak, by pogląd ten był prawidłowy.

36. Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 77/388 definiuje terytorium kraju poprzez odesłanie do terytorialnego zakresu zastosowania traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, określonego w jego art. 299²⁵. Zgodnie z tym ostatnim postanowieniem traktat, a co za tym idzie również dyrektywa 77/388, znajduje zastosowanie, w szczególności, do Republiki Federalnej Niemiec i Wielkiego Księstwa Luksemburga. Postanowienie to zawiera wprawdzie szereg wyjątków i zasad szczególnych, żadne z nich nie dotyczą jednak terytorium kondominium²⁶. Podobnie terytorium to nie zostało wyłączone z zakresu pojęcia „terytorium kraju” na podstawie art. 3 ust. 3 dyrektywy 77/388.

37. W związku z powyższym można jedynie stwierdzić, że terytorium kondominium należy do terytorium kraju w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 77/388. W przeciwnym razie należałoby uznać, że na terytorium tym w ogóle nie ma zastosowania prawo Unii, co jednak byłoby wnioskiem absurdalnym.

38. Specyfika tego przypadku polega jednak na tym, że jest to jednocześnie terytorium kraju dwóch państw członkowskich, co stanowi sytuację wyjątkową i nieprzewidzianą przez autorów dyrektywy 77/388. Należy wobec tego odpowiedzieć na pytanie, na jakich zasadach dyrektywa ta ma znaleźć zastosowanie na owym terytorium.

²⁵ Dawniej art. 227 TWE.

²⁶ Przypomnę, że kondominium istniało jeszcze przed zawarciem traktatu granicznego z 1984 r. (zob. pkt 2 niniejszej opinii).

Warunki zastosowania przepisów o podatku VAT na terytorium kondominium

39. Rząd niemiecki, a także spółka Navitours w swoich uwagach w niniejszej sprawie stawiają tezę, że zgodnie z zasadami prawa międzynarodowego publicznego wykonywanie przez jedno z zainteresowanych państw suwerenności na terytorium kondominium wymaga zgody drugiego z tych państw, w związku z czym wykonywanie przez Wielkie Księstwo Luksemburga lub Republikę Federalną Niemiec ich kompetencji w zakresie podatku VAT na terytorium podlegającym ich wspólnej suwerenności jest niemożliwe bez porozumienia zawartego na podstawie art. 5 traktatu granicznego z 1984 r.²⁷. Ponadto, zdaniem rządu niemieckiego, dyrektywa 77/388 nie stoi na przeszkodzie temu, by oba zainteresowane państwa członkowskie tymczasowo zrezygnowały z opodatkowania transakcji dokonywanych na tym terytorium w zgodzie z prawem międzynarodowym i w interesie dobrosąsiedzkich stosunków.

40. W świetle prawa Unii teza ta jest jednak moim zdaniem całkowicie bezpodstawna.

41. Jeśli chodzi o dyrektywę 77/388, nie zawiera ona żadnego przepisu, który by upoważniał Wielkie Księstwo Luksemburga i Republikę Federalną Niemiec do zaniechania opodatkowania transakcji dokonywanych na terytorium kondominium. Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy opodatkowaniu podlega każda odpłatna transakcja świadczenia usług, a wszelkie wyjątki od tej zasady muszą być określone wyraźnie i ściśle²⁸. W dyrektywie tej brak zaś jakiegokolwiek przepisu zwalniającego z opodatkowania transakcje dokonywane na terytorium kondominium.

42. Jeśli zaś chodzi o traktat graniczny z 1984 r., należy przede wszystkim zauważyć, że prawo Unii respektuje prawo międzynarodowe, w zakresie, w jakim określa ono terytorialny zakres suwerenności państw członkowskich. Terytorialny zakres zastosowania prawa Unii jest właśnie określony poprzez odwołanie do obszaru objętego tą suwerennością wyznaczonego przez prawo międzynarodowe i wydane w jego wykonaniu prawo krajowe. Zapewniają to szczegółowe przepisy art. 299 WE²⁹, a w dziedzinie podatku VAT – art. 3 ust. 2 dyrektywy 77/388³⁰. Tego dotyczą też orzeczenia, na które powołuje się rząd niemiecki³¹.

43. W związku z powyższym to w oparciu o art. 1 traktatu granicznego z 1984 r. zarówno Wielkie Księstwo Luksemburga, jak Republika Federalna Niemiec mogą (i powinny) wykonywać kompetencję podatkową w zakresie podatku VAT na terytorium kondominium i mają prawo uzgodnić zasady jej wykonywania.

44. Natomiast, jak Trybunał miał już okazję wielokrotnie orzec, postanowienia umowy między dwoma państwami członkowskimi nie mogą znaleźć zastosowania w stosunkach między nimi, jeżeli są sprzeczne z postanowieniami traktatu³². To samo musi się moim zdaniem odnosić do sprzeczności takiej umowy z aktami prawa pochodnego Unii, w przeciwnym bowiem razie państwa członkowskie mogłyby uzgadniać między sobą odstępstwa od prawa Unii, podważając tym samym jego skuteczność. W związku z tym brak porozumienia takiego jak przewidziane w art. 5 traktatu granicznego z 1984 r. nie może uzasadniać utrzymania stanu niezgodnego

²⁷ A takiego porozumienia, jak wiadomo, do tej pory brak.

²⁸ Zobacz podobnie niedawny wyrok z dnia 21 października 2021 r., *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C-373/19, EU:C:2021:873, pkt 22).

²⁹ Obecnie art. 52 TUE i art. 355 TFUE. Zobacz również art. 77 ust. 4 TFUE.

³⁰ Obecnie art. 5 pkt 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), która zastąpiła dyrektywę 77/388.

³¹ Rząd ten cytuje w szczególności wyroki: z dnia 29 marca 2007 r., *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 57 i nast.); z dnia 27 lutego 2018 r., *Western Sahara Campaign UK* (C-266/16, EU:C:2018:118, pkt 47 i przytoczone orzecznictwo).

³² Zobacz w szczególności wyrok z dnia 20 maja 2003 r., *Ravil* (C-469/00, EU:C:2003:295, pkt 37). Na takim też założeniu oparty był wyrok z dnia 6 marca 2018 r., *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158).

z prawem Unii, czyli braku opodatkowania transakcji dokonywanych na terytorium kondominium. Warto ponadto zauważyć, że traktat graniczny z 1984 r. jest późniejszy od dyrektywy 77/388, w związku z czym w chwili zawarcia tego traktatu oba zainteresowane państwa członkowskie miały świadomość zobowiązań wynikających z tej dyrektywy.

45. Wreszcie, co się tyczy argumentu rządu niemieckiego, że brak opodatkowania transakcji dokonywanych na terytorium kondominium ma charakter tymczasowy, gdyż zainteresowane państwa członkowskie są w trakcie negocjowania odpowiedniego porozumienia, wystarczy zauważyć, że owa „tymczasowość” trwa już bez mała 45 lat³³. Ponadto dyrektywa 77/388 nie przewiduje w odniesieniu do terytorium kondominium ani odstępstw stałych, ani tymczasowych.

46. Powyższych wniosków nie podważa też fakt wydania przez Radę decyzji wykonawczej 2010/579/UE³⁴. Decyzja ta dotyczyła uznania mostu granicznego na Mozeli między Luksemburgiem a Niemcami za znajdujący się w całości na terytorium Luksemburga do celów opodatkowania dostaw towarów, świadczenia usług i wewnątrzspółnotowych dostaw towarów dokonywanych w ramach remontu tego mostu.

47. Wbrew temu, co sugeruje w swoich uwagach spółka Navitours, decyzja ta nie wynikała z braku możliwości zastosowania przepisów o podatku VAT do transakcji dokonywanych w ramach remontu mostu, a jedynie z potrzeby uproszczenia ich stosowania poprzez wskazanie terytorium jednego państwa członkowskiego jako miejsca dokonywania tych transakcji³⁵. Dotyczyła ona nie tylko transakcji, których miejscem dokonania było terytorium kondominium, ale także transakcji, których miejscem dokonania byłoby zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112 terytorium wyłączne jednego z państw członkowskich. Zresztą sam tytuł tej decyzji wskazuje wyraźnie, że umożliwi ona wprowadzenie *odstępstw* od przepisów wspomnianej dyrektywy, a nie środków koniecznych do ich stosowania.

48. Ponadto jedną z przesłanek wydania tej decyzji był fakt, że nie miała ona negatywnego wpływu na zasoby własne Unii z tytułu podatku VAT³⁶. Natomiast brak opodatkowania od 1978 r. transakcji dokonywanych na terytorium kondominium niewątpliwie ma taki negatywny wpływ.

49. Warto jeszcze dodać, co doskonale ilustruje niniejsza sprawa i przebieg postępowania głównego, że brak opodatkowania omawianych transakcji powoduje dalsze nieprawidłowości w stosowaniu podatku VAT, dotyczące transakcji dokonywanych na wcześniejszych etapach obrotu. Transakcje te, jak na przykład nabycie statku wycieczkowego przeznaczonego do prowadzenia działalności na terytorium kondominium, co leżało u źródła sporu w sprawie głównej, albo również nie zostają opodatkowane (zgodnie z pierwotnym stanowiskiem spółki Navitours³⁷), albo podlegają opodatkowaniu bez prawa do odliczenia (zgodnie z pierwotnym stanowiskiem organów podatkowych³⁸), albo też dają prawo do odliczenia, mimo że transakcje na

³³ Zgodnie z art. 1 dyrektywy 77/388 państwa członkowskie miały obowiązek wprowadzić w życie wspólny system podatku VAT najpóźniej z dniem 1 stycznia 1978 r. Wprawdzie traktat graniczny z 1984 r. jest późniejszy, nic jednak nie wskazuje, by sytuacja podatkowa na terytorium kondominium była przed jego zawarciem inna niż obecnie.

³⁴ Decyzja wykonawcza Rady z dnia 27 września 2010 r. w sprawie upoważnienia Republiki Federalnej Niemiec i Wielkiego Księstwa Luksemburga do stosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 256, s. 20).

³⁵ Motywy 4 i 5 decyzji 2010/579.

³⁶ Motyw 6 decyzji 2010/579.

³⁷ Zobacz przypis 8 w pkt 10 niniejszej opinii.

³⁸ Zobacz pkt 10 niniejszej opinii.

późniejszym etapie obrotu nie podlegają w rzeczywistości opodatkowaniu (zgodnie z orzeczeniami sądów pierwszej i drugiej instancji w postępowaniu głównym³⁹). Żadna z tych sytuacji nie jest zgodna z przepisami dyrektywy 77/388⁴⁰.

50. Wobec powyższego należy uznać, że nie opodatkowując podatkiem VAT transakcji dokonywanych na terytorium kondominium zarówno Wielkie Księstwo Luksemburga, jak Republika Federalna Niemiec dopuszczają się uchybienia zobowiązaniom, jakie ciążą na nich na mocy przepisów dyrektywy 77/388 (a obecnie dyrektywy 2006/112)⁴¹. Transakcje te podlegają bowiem opodatkowaniu na mocy tych przepisów, a brak porozumienia, o którym mowa w art. 5 traktatu granicznego z 1984 r., nie zwalnia tych państw członkowskich z ich wykonywania.

51. Pozostaje zatem ustalić, czy przepisy dyrektywy 77/388 stoją na przeszkodzie unilateralnemu opodatkowaniu usług świadczonych na terytorium kondominium przez jedno z zainteresowanych państw członkowskich.

Opodatkowanie transakcji dokonywanych na terytorium kondominium przez jedno z zainteresowanych państw członkowskich

52. Jak wynika z siódmego motywu dyrektywy 77/388, celem przepisów dotyczących określenia miejsca dokonywania transakcji opodatkowanych podatkiem VAT jest w szczególności unikanie sporów kompetencyjnych między państwami członkowskimi mogących prowadzić do podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania tych transakcji⁴². Ustawodawca Unii nie przewidział jednak i nie uregulował wyjątkowej sytuacji kondominium, w której transakcje dokonywane na jego terytorium podlegają kompetencji podatkowej dwóch państw członkowskich.

53. Zgodnie z art. 5 traktatu granicznego z 1984 r. sytuację tę powinno rozwiązać porozumienie między Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec zawarte na podstawie tego przepisu. Wspomniane państwa członkowskie nie zawarły jednak takiego porozumienia. Jego brak i wynikający stąd brak opodatkowania transakcji dokonywanych na terytorium kondominium prowadzi nie tylko do naruszenia przepisów o podatku VAT, ale może zostać uznany także za naruszenie zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 ust. 3 TUE⁴³. Należy zatem rozważyć, w jaki sposób określić kompetencję podatkową zainteresowanych państw członkowskich do opodatkowania wspomnianych transakcji mimo braku odpowiedniego porozumienia między nimi.

Propozycja Komisji

54. Komisja proponuje w swoich uwagach, by w takiej wyjątkowej sytuacji uznać, że miejscem wykonania usługi transportu jest miejsce jego rozpoczęcia, czyli – w okolicznościach faktycznych sprawy głównej – przystań rzeczna, z której wyrusza statek wycieczkowy, za pomocą którego

³⁹ Zobacz pkt 11 niniejszej opinii.

⁴⁰ Transakcje dokonywane na wcześniejszych etapach obrotu nie są przedmiotem niniejszej sprawy, dlatego też nie rozwijam tego wątku. Wyjaśnię tylko krótko, że w sytuacji pierwszej i trzeciej naruszona zostaje zasada opodatkowania wszelkich transakcji wchodzących w zakres zastosowania dyrektywy 77/388 i niepodlegających zwolnieniu, a w sytuacji drugiej zasada neutralności podatkowej.

⁴¹ Zobacz wyrok z dnia 23 maja 1996 r., Komisja/Grecja (C-331/94, EU:C:1996:211).

⁴² Zobacz wyrok z dnia 6 listopada 1997 r., Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, pkt 12), a także niedawny wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).

⁴³ Zobacz wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).

usługa transportowa jest świadczona. Propozycja ta ma niewątpliwie tę zaletę, że rozstrzyga w sposób jasny kwestię kompetencji podatkowej, jako że, w odróżnieniu od wód rzeki Mozeli, jej brzegi znajdują się na terytorium wyłącznym zainteresowanych państw członkowskich; w okolicznościach postępowania głównego na terytorium Luksemburga. Propozycja ta jest też zgodna z ogólną zasadą opodatkowania w miejscu konsumpcji – można bowiem przyjąć, że miejscem konsumpcji usługi transportu pasażerów jest miejsce, z którego pasażerowie ci udają się w podróż.

55. Nie jestem jednak zwolennikiem przyjęcia przez Trybunał tej propozycji, a to z trzech powodów.

56. Po pierwsze, propozycja ta nie znajduje żadnych podstaw w przepisach dyrektywy 77/388. W odniesieniu do świadczenia usług dyrektywa ta ustanawia jedynie zasadę ogólną opodatkowania w miejscu siedziby usługodawcy (art. 9 ust. 1) oraz pewną liczbę wyjątków, z których jeden dotyczy usług transportowych i nakazuje za miejsce świadczenia usługi uznawać miejsce, w którym odbywa się transport [art. 9 ust. 2 lit. b)]. Brak w niej natomiast jakiegokolwiek przepisu, który, nawet w drodze analogii, pozwalałby powiązać miejsce świadczenia usługi transportowej z miejscem, z którego ów transport się rozpoczyna.

57. Dla uzupełnienia dodam, że obecnie obowiązujące przepisy rzeczywiście określają jako miejsce świadczenia usług transportu miejsce jego rozpoczęcia, ale jedynie w odniesieniu do usług wewnątrzspółnotowego transportu towarów na rzecz osób niebędących podatnikami⁴⁴. Natomiast w odniesieniu do usług transportu osób obowiązuje ta sama co w art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 zasada, zgodnie z którą miejscem świadczenia takiej usługi jest miejsce, w którym odbywa się transport, biorąc pod uwagę pokonywane odległości⁴⁵. Nawet więc wykładnia dynamiczna tego przepisu nie pozwala powiązać miejsca świadczenia usługi transportu osób z miejscem rozpoczęcia owego transportu.

58. Ponadto w przypadku przyjęcia propozycji Komisji pojawiłaby się wątpliwość, czy zaproponowana przez nią zasada ma znajdować zastosowanie tylko w odniesieniu do terytorium kondominium, czy również w innych sytuacjach transportu osób między różnymi państwami członkowskimi. Nie widzę bowiem powodu, by terytorium kondominium podlegało zasadom odmiennym od zasad znajdujących zastosowanie do innych podobnych sytuacji. Trudność w zastosowaniu przepisów VAT na terytorium kondominium ma charakter techniczny i wymaga rozwiązania na podstawie obowiązujących przepisów, a nie tworzenia – w drodze wykładni – odrębnych norm prawnych. Z kolei zastosowanie propozycji Komisji do wszelkich usług transportu osób między różnymi państwami członkowskimi oznaczałoby de facto modyfikację przepisów dyrektywy 77/388.

59. Po drugie, propozycja Komisji nie znajduje podstaw w sytuacji faktycznej w niniejszej sprawie. Jak bowiem stanowi art. 1 ust. 3 traktatu granicznego z 1984 r., granicę terytorium podlegającego wspólnej suwerenności określa linia zbiegu powierzchni wody z powierzchnią lądu. Inaczej mówiąc – powierzchnia wody Mozeli stanowi w całości terytorium kondominium. Zgodnie zaś z art. 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 miejscem świadczenia usługi jest miejsce w którym odbywa się transport, z *uwzględnieniem przebytych odległości*, a więc od momentu wyruszenia środka transportu, w tym wypadku statku.

⁴⁴ Artykuł 50 dyrektywy 2006/112.

⁴⁵ Artykuł 48 dyrektywy 2006/112.

60. Oznacza to, że jakkolwiek pasażerowie wsiadają na statek z przystani, która może znajdować się na terytorium wyłącznym jednego z zainteresowanych państw członkowskich⁴⁶, to świadczenie usługi transportu odbywa się w całości na powierzchni wody, a więc na terytorium kondominium. Nie można zatem uznać, jak chce Komisja, że świadczenie to rozpoczyna się na terytorium wyłącznym jednego z państw członkowskich i jest następnie jedynie kontynuowane na terytorium kondominium. Z tego też względu nie można w niniejszej sprawie poczynić analogii ze sprawą zakończoną wyrokiem *Trans Tirreno Express*⁴⁷, w którym Trybunał dopuścił opodatkowanie usługi transportu morskiego rozpoczynającego się i kończącego na wodach terytorialnych jednego z państw członkowskich także w części, w jakiej transport ten miał miejsce na wodach międzynarodowych. Transport na Mozeli, na jej odcinku granicznym między Luksemburgiem a Niemcami, odbywa się bowiem w całości na terytorium podlegającym wspólnej suwerenności tych dwóch państw członkowskich.

61. Wreszcie po trzecie, można oczywiście bardzo krytycznie oceniać okoliczność, że do tej pory Wielkie Księstwo Luksemburga i Republika Federalna Niemiec nie zawarły porozumienia przewidzianego w art. 5 traktatu granicznego z 1984 r. i z tego powodu nie poddawały opodatkowaniu usług transportu świadczonych na terytorium kondominium. Nie zmienia to jednak faktu, że terytorium to podlega ich wspólnej suwerenności i że w związku z tym oba te państwa członkowskie sprawują na nim co do zasady kompetencję podatkową oraz mają prawo ustalić, w zgodzie z prawem Unii, sposób wykonywania tej kompetencji.

62. Natomiast przyjęcie propozycji Komisji pozbawiałoby Republikę Federalną Niemiec jej kompetencji podatkowej na terytorium kondominium w zakresie, w jakim usługi transportu na tym terytorium byłyby wykonywane z przystani znajdującej się na terytorium wyłącznym Luksemburga (i vice versa). W dyrektywie 77/388 brak zaś przepisów, które uzasadniałyby pozbawienie ich tej kompetencji.

63. Nie jest to też konieczne, jako że moim zdaniem na gruncie prawa Unii można znaleźć znacznie prostsze rozwiązanie sytuacji, której dotyczy niniejsza sprawa.

Moja propozycja rozwiązania

64. Prawo Unii wymaga, by transakcje dokonywane na terytorium kondominium były opodatkowane w sposób zgodny z przepisami dyrektywy 77/388. Z tego punktu widzenia nie ma zasadniczego znaczenia, czy i w jaki sposób Wielkie Księstwo Luksemburga i Republika Federalna Niemiec uzgodnią sposób stosowania na tym terytorium przepisów o podatku VAT. Zarówno opodatkowanie jednostronne przez jedno z zainteresowanych państw członkowskich, jak i opodatkowanie w sposób uzgodniony przez te państwa członkowskie spełnia ten warunek. W związku z powyższym unilateralne opodatkowanie wskazanych transakcji przez jedno z tych państw członkowskich spełnia wymogi prawa Unii. Dalsze ewentualne uzgodnienia między zainteresowanymi państwami członkowskimi są kwestią ich bilateralnych relacji w oparciu o normy prawa międzynarodowego, w tym traktatu granicznego z 1984 r. Nie jest to jednak przedmiotem zainteresowania prawa Unii.

⁴⁶ Chociaż i to nie jest oczywiste, zgodnie bowiem z art. 1 ust. 2 traktatu granicznego z 1984 r. terytorium wspólne obejmuje również instalacje znajdujące się na wodzie.

⁴⁷ Wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r., *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

65. Można to porównać do znanej w prawie cywilnym instytucji odpowiedzialności solidarnej, kiedy to kilku dłużników jest odpowiedzialnych za spełnienie określonego świadczenia, ale spełnienie go przez jednego z nich zaspokaja roszczenie wierzyciela, który nie musi wnikać w dalsze rozliczenia między dłużnikami.

66. Prawo Unii nie stoi więc na przeszkodzie temu, by usługi transportu wykonywane na terytorium kondominium były opodatkowane podatkiem VAT w Luksemburgu. Jeżeli natomiast taki podział kompetencji podatkowej nie jest satysfakcjonujący dla Republiki Federalnej Niemiec, mogą one uzgodnić z Wielkim Księstwem Luksemburga odpowiednie porozumienie na podstawie art. 5 traktatu granicznego z 1984 r.

67. Wbrew obawom rządu niemieckiego takie rozwiązanie nie grozi podwójnym opodatkowaniem wskazanych usług.

68. Jak sam ten rząd zauważa w swoich uwagach, podwójne opodatkowanie tych samych transakcji jest sprzeczne z podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT, jaką jest zasada jego neutralności⁴⁸. Zawarte w dyrektywie 77/388 zasady określające miejsce dokonywania transakcji opodatkowanych służą właśnie, między innymi, unikaniu podwójnego opodatkowania tych samych transakcji w różnych państwach członkowskich.

69. W związku z tym jeżeli określona transakcja została zgodnie z zasadami dyrektywy 77/388 opodatkowana w jednym z państw członkowskich, oznacza to zakaz jej ponownego opodatkowania w innych państwach członkowskich. Taki ponowny podatek stanowiłby podatek pobrany niezgodnie z prawem Unii i podlegałby obowiązkowi zwrotu⁴⁹. W razie konieczności organy podatkowe jednego z zainteresowanych państw członkowskich powinny zwrócić się o odpowiednie informacje do organów drugiego państwa członkowskiego w ramach współpracy administracyjnej⁵⁰. Zakaz podwójnego opodatkowania podlega kontroli sądów krajowych, które w razie wątpliwości mają możliwość, a niekiedy obowiązek, zwrócić się do Trybunału o dokonanie właściwej wykładni przepisów prawa Unii⁵¹.

70. Ponadto w razie sporu między zainteresowanymi państwami członkowskimi w kwestii stosowania przepisów o podatku VAT na terytorium kondominium państwa te mogą, na mocy kompromisu, poddać ten spór właściwości Trybunału zgodnie z art. 273 TFUE.

Podsumowanie

71. Jak wynika z powyższych rozważań, przepisy dyrektywy 77/388 mają w pełni zastosowanie do transakcji dokonywanych na terytorium kondominium, niezależnie od tego, czy zawarte zostało porozumienie przewidziane w art. 5 traktatu granicznego z 1984 r. Szczegółowe zasady stosowania tych przepisów na terytorium kondominium mogą zostać określone w drodze wspomnianego porozumienia. Jednakże w braku tegoż prawo Unii nie stoi na przeszkodzie unilateralnemu opodatkowaniu wspomnianych transakcji przez jedno z zainteresowanych państw członkowskich. Opodatkowanie takie oznacza zakaz opodatkowania tych samych transakcji przez drugie z zainteresowanych państw członkowskich.

⁴⁸ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., CHEZ Elektro Bulgaria i FrontEx International (C-427/16 i C-428/16, EU:C:2017:890, pkt 66 i przytoczone orzecznictwo).

⁴⁹ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., CHEZ Elektro Bulgaria i FrontEx International (C-427/16 i C-428/16, EU:C:2017:890, pkt 67); a także wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 52).

⁵⁰ Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 3 sentencji).

⁵¹ Wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 51).

Wnioski

72. Wobec całości powyższych rozważań proponuję na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Cour de cassation (sąd kasacyjny, Luksemburg) udzielić następującej odpowiedzi:

Artykuł 2 pkt 1 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., w związku z art. 3 ust. 2 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do usług transportu osób realizowanych na terytorium podlegającym, na mocy umów międzynarodowych, wspólnej suwerenności Wielkiego Księstwa Luksemburga i Republiki Federalnej Niemiec, niezależnie od tego, czy wskazane państwa członkowskie zawarły porozumienie w sprawie zasad stosowania tego przepisu na wspomnianym terytorium.

Artykuł 9 ust. 2 lit. b) dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie opodatkowaniu wspomnianych usług przez oba wskazane państwa członkowskie w porozumieniu albo jednostronnie przez jedno z nich. W tym ostatnim wypadku drugie z tych państw członkowskich traci uprawnienie do opodatkowania wspomnianych transakcji.