

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 29 marca 2007 r.*

W sprawie C-111/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Regeringsrätten (Szwecja) postanowieniem z dnia 24 lutego 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 marca 2005 r., w postępowaniu:

Aktiebolaget NN

przeciwko

Skatteverket

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: szwedzki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Aktiebolaget NN przez U. Grefberg Nyberg, processansvarig,

— w imieniu Skatteverket przez B. Perssona, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez L. Ström van Lier oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 września 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1, art. 3 ust. 1, art. 5, 6, art. 8 ust. 1 lit. a) oraz art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 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), zmienionej dyrektywą Rady 2002/93/WE z dnia 3 grudnia 2002 r. (Dz.U. L 331, str. 27; zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Pytania skierowane przez sąd krajowy zostały sformułowane w kontekście skargi wniesionej przez Aktiebolaget NN (zwaną dalej „spółką NN”) z siedzibą w Szwecji na udzieloną przez Skatterättsnämnden (komisję prawa podatkowego) interpretację co do zastosowania przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do czynności polegającej na instalacji pomiędzy Szwecją a innym państwem członkowskim kabla światłowodowego, którego część musi być ułożona na dnie morskim na obszarze wód międzynarodowych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

I - 2726

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”.

⁴ Artykuł 3 tej dyrektywy stanowi:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy:

— »terytorium państwa członkowskiego« oznacza terytorium kraju określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3,

— »Wspólnota« oraz »terytorium Wspólnoty« oznacza terytorium państw członkowskich określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3,

— [...]

2. Do celów niniejszej dyrektywy »terytorium kraju« oznacza obszar, na którym stosuje się Traktat ustanawiający [Wspólnotę Europejską], określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. [299 WE].

[...]”.

5 Zgodnie z art. 5 tej samej dyrektywy:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[...]”.

6 Artykuł 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[...].”

7 Artykuł 8 tej dyrektywy uściśla:

„1. Za miejsce dostawy towarów uważa się:

- a) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych albo przez dostawcę, albo odbiorcę lub też osobę trzecią: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy. Jeśli towary są instalowane lub montowane, z lub bez serii próbnej [z próbnym uruchomieniem lub bez niego], przez lub w imieniu dostawcy, za miejsce dostawy uważać się będzie 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, podejmie wszystkie niezbędne środki, aby uniknąć podwójnego opodatkowania w tym kraju;

[...].”

8 Artykuł 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności

[usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

- a) za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, włączając w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważać się będzie miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość;

[...]”.

Uregulowania krajowe

- 9 Z rozdziału pierwszego art. 1 mervärdesskattelagen (ustawy o podatku od wartości dodanej) (SFS 1994, nr 200, zwanej dalej: „ML”) wynika, że podatek ten podlega zapłacie w przypadku czynności, która jest uznawana za dokonaną na terytorium kraju.
- 10 W rozumieniu rozdziału pierwszego art. 6 ML „towarami” są „przedmioty materialne”, do których należą nieruchomości, jak również gaz, ciepło, chłodzenie i energia elektryczna. Zgodnie z rozdziałem piątym 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).

- 11 „Usługą” w rozumieniu rozdziału pierwszego art. 6 ML jest wszystko to, co nie jest uważane za towar i co może być przedmiotem świadczenia w ramach wykonywania działalności zawodowej. Zgodnie z rozdziałem piątym art. 4 tiret pierwsze tej ustawy usługi związane z nieruchomościami są świadczone na terytorium kraju, jeżeli nieruchomość jest tam położona. Według rozdziału piątego art. 6 tiret pierwsze pkt 4 tej ustawy usługi są świadczone na terytorium kraju, jeżeli wykonywane są w Szwecji i dotyczą prac, których przedmiotem są rzeczy ruchome, w tym prac polegających na nadzorze i badaniu. Rozdział 5 art. 8 tiret pierwsze ML stanowi w szczególności, że w odniesieniu do innych usług niż wymienione w art. 4–6 lit. a) lub w art. 7 lit. a) (lecz z wyjątkiem między innymi usług telekomunikacyjnych) czynność uważana jest za dokonaną na terytorium kraju, jeżeli świadczący usługi ma w Szwecji siedzibę lub stały zakład, z którego świadczone są usługi. Ponadto ten sam przepis stanowi, że usługi, które nie są świadczone za pośrednictwem siedziby lub stałego zakładu w Szwecji lub za granicą, uważa się za świadczone na terytorium kraju, jeżeli świadczący usługi ma w Szwecji miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 12 Spółka NN wykonuje działalność w sektorze telekomunikacyjnym, polegającą między innymi na układaniu, utrzymaniu i naprawie kabli światłowodowych. Zamierza ona

zawrzeć umowy dotyczące dostawy i instalacji kabla światłowodowego pomiędzy Szwecją a innym państwem członkowskim, który będzie używany przez nabywcę w celu oferowania usług transmisyjnych różnym operatorom telekomunikacyjnym. Spółka NN nabędzie kabel oraz resztę niezbędnych materiałów od różnych przedsiębiorstw, wyczarteruje statek wraz z załogą oraz zatrudni pracowników specjalizujących się w układaniu kabla.

- 13 Kabel zostanie zainstalowany i wkopany w ziemię na terytorium lądowym Szwecji, a następnie ułożony na dnie morza, a w razie konieczności zostanie w nie wkopany, początkowo w granicach wód wewnętrznych i morza terytorialnego Szwecji, później na obszarze szelfu kontynentalnego Szwecji i innego nadbrzeżnego państwa członkowskiego, a następnie w morzu terytorialnym i wodach wewnętrznych tego innego państwa członkowskiego, zaś na koniec zostanie zainstalowany i wkopany na jego terytorium lądowym. Biorąc pod uwagę odległości pomiędzy punktami połączenia, w niektórych przypadkach konieczne może się okazać przedłużenie kabla, co jest stosunkowo skomplikowanym procesem technicznym. W zwykłych warunkach koszt materiału może dochodzić do 80–85% kosztu całkowitego. Przy niekorzystnych warunkach, na przykład w razie wystąpienia sztormów, udział materiału w koszcie całkowitym jest mniejszy.
- 14 Po ułożeniu kabla i po przeprowadzeniu określonych wstępnych prób jego własność zostanie przeniesiona na nabywcę. Prace w postaci prób dodatkowych będą następnie kontynuowane przez okres trzydziestu dni, kiedy to spółka NN usunie ewentualne wady.
- 15 Spółka NN wniosła do Skatterättsnämnden o udzielenie interpretacji w celu ustalenia, po pierwsze, czy przewidywana transakcja stanowi usługę związaną

z nieruchomością w rozumieniu rozdziału piątego art. 4 ML, czy też stanowi prace, których przedmiotem są rzeczy ruchome w rozumieniu rozdziału piątego art. 6 tej ustawy, lub inny rodzaj usług, a po drugie, czy krajem, w którym usługa będzie wykonana, jest Szwecja.

- 16 Skatterättsnämnden udzieliła swej interpretacji w dniu 13 czerwca 2003 r. W jej ocenie przewidywana transakcja musi być uznana za usługę świadczoną w Szwecji, zgodnie z rozdziałem piątym art. 8 tiret pierwsze ML, ponieważ pozbawiona jest ona cech umożliwiających zastosowanie szczególnych przepisów dotyczących miejsca opodatkowania, zawartych w rozdziale piątym art. 4–6 lit. a) i art. 7 lit. a) ML.
- 17 Spółka NN zaskarżyła powyższą interpretację do Regeringsrätten. Twierdzi ona, że położenie kabla w sytuacji rozpatrywanej w sprawie przed sądem krajowym stanowi usługę związaną z nieruchomością w rozumieniu rozdziału piątego art. 4 ML i że w związku z tym podatek VAT podlega zapłacie wyłącznie w związku z usługami świadczonymi na terytorium lądowym, wodach wewnętrznych i morzu terytorialnym Szwecji.
- 18 Oceniając, że dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu niezbędna jest wykładnia prawa wspólnotowego, Regeringsrätten postanowił 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 wyraźnie większą część 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 usług, która dotyczy obszaru niebędącego częścią terytorium Wspólnoty?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych*W przedmiocie pytania pierwszego*

- 19 Zwracając się z pierwszym pytaniem, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy dla celów pobrania podatku VAT transakcja — obejmująca dostawę i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie i znajdującego się częściowo poza terytorium Wspólnoty — w której ramach cena samego kabla stanowi wyraźnie większą część kosztów całkowitych, winna być uznana za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 20 Na wstępie należy określić, czy z punktu widzenia podatku VAT dostawa i ułożenia kabla, w okolicznościach opisanych przez sąd krajowy, winne być traktowane jako dwie odrębne transakcje podlegające opodatkowaniu, czy jako jedna skomplikowana transakcja złożona z kilku elementów.
- 21 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa lub więcej świadczenia odrębne, czy też o świadczenie jednolite, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12–14; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 28, jak również z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. str. I-9433, pkt 19).
- 22 Mając na uwadze dwie okoliczności, a mianowicie że, po pierwsze, z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za

odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia, czy podatnik zapewnia klientowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jedno świadczenie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 29 oraz ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20).

23 W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny (ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 22).

24 W niniejszym przypadku przedmiotem umowy, którą zamierza zawrzeć spółka NN, jest zbycie ułożonego i nadającego się do użytku kabla, po ukończeniu jego instalacji i przeprowadzeniu prób działania.

25 Z powyższego stwierdzenia wynika, po pierwsze, że wszystkie elementy, z których składa się transakcja będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, wydają się niezbędne dla jej wykonania, a po drugie, że są one ze sobą ściśle związane. W tych okolicznościach nie można bez popadania w sztuczność uznać, że klient nabędzie najpierw kabel światłowodowy, a następnie, od tego samego przedsiębiorcy, usługi związane z ułożeniem tego kabla (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 24).

- 26 W konsekwencji dostawa i ułożenie kabla w okolicznościach opisanych przez sąd krajowy muszą być, dla celów podatku VAT, uznane za elementy tworzące jedną transakcję.
- 27 Następnie, w celu określenia, czy jedna transakcja złożona, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług, należy zidentyfikować jej elementy dominujące (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 12 i 14 oraz w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27).
- 28 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku jednej, złożonej transakcji dane świadczenie musi być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyrok 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 oraz ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30).
- 29 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, ułożenie kabla w sprawie rozpoznawanej przez sąd krajowy wymaga wdrożenia skomplikowanych procesów technicznych, wykorzystania specjalistycznego sprzętu, posiadania specjalnej wiedzy i przy operacji o takiej skali wydaje się nie tylko nierozzerwalnie związane z dostawą towaru, lecz również niezbędne dla jego późniejszego wykorzystania. Dlatego ułożenie kabla nie stanowi jedynie elementu pomocniczego względem dostawy.

30 Pozostaje jednak jeszcze określić, czy z punktu widzenia elementów charakteryzujących transakcję będącą przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, przeważające znaczenie dla dokonania kwalifikacji transakcji jako dostawy towaru albo świadczenia usług ma dostawa kabla, czy jego ułożenie.

31 W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

32 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału z brzmienia tego przepisu wynika, że pojęcie dostawy towaru nie odnosi się do przeniesienia własności w formach przewidzianych we właściwym prawie krajowym, lecz obejmuje każdą czynność polegającą na przeniesieniu dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego rozporządzania nim, jak gdyby była właścicielem tego dobra. Cel szóstej dyrektywy mógłby zostać zagrożony, gdyby stwierdzenie dostawy towaru, która jest jedną z trzech czynności podlegających opodatkowaniu, zależało od spełnienia warunków zmieniających się w zależności od prawa cywilnego danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8; z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, Rec. str. I-2775, pkt 13 i 14; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. str. I-1317, pkt 32 i 33, jak również z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. str. I-3123, pkt 64).

33 Z informacji przekazanych przez sąd krajowy wynika, że planowana umowa dotyczy rzeczy materialnej, to znaczy kabla światłowodowego, który zostanie nabyty i ułożony przez dostawcę i który, po przeprowadzeniu przez tego ostatniego prób funkcjonowania, ma być przekazany klientowi i ten będzie mógł rozporządzać nim jak właściciel.

- 34 Okoliczność, że dostawie tego kabla towarzyszyć ma jego instalacja, nie stoi co do zasady na przeszkodzie objęciu tej transakcji zakresem art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 35 Po pierwsze bowiem, z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że dobro materialne może być przedmiotem instalacji lub montażu, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dostawcę lub na jego rzecz, bez utraty przez transakcję charakteru „dostawy towaru”. Po drugie, jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 52 swojej opinii, przepis ten nie wyróżnia poszczególnych sposobów instalacji, a więc połączenie rzeczy ruchomej z gruntem nie musi zawsze wchodzić w zakres pojęcia „robót budowlanych” w rozumieniu art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy.
- 36 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że w przypadku, gdy ułożenie kabla dokonywane jest w normalnych warunkach, na obrót uzyskiwany przez wykonawcę z tytułu tej transakcji składa się w największej części koszt samego kabla i pozostałych materiałów, który stanowi 80–85% kosztu całkowitego transakcji, podczas gdy w warunkach niesprzyjających — na przykład ze względu na trudny teren, stan dna morskiego, konieczność przedłużania kabla lub występowanie sztormów — udział kosztów materiału w całości kosztów jest mniejszy.
- 37 W tym zakresie można zauważyć, że o ile w istocie stosunek pomiędzy ceną dobra a ceną usług jest obiektywną przesłanką stanowiącą wskazówkę, którą można uwzględnić przy dokonywaniu kwalifikacji transakcji będącej przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, to jednak, jak to podnosi Komisja Wspólnot Europejskich

w swoich pisemnych uwagach, koszt materiałów i prac nie może samodzielnie mieć decydującego znaczenia.

38 W celu dokonania kwalifikacji planowanej transakcji należy zatem zbadać również, jakie znaczenia ma świadczenie usług w stosunku do dostawy kabla.

39 W tym zakresie należy zauważyć, że nawet jeśli instalacja kabla jest niezbędna, aby móc z niego korzystać, oraz nawet jeśli, jak to wynika z pkt 29 niniejszego wyroku, zwłaszcza ze względu na odległość i trudny teren, wkopanie kabla w grunt pociąga za sobą znaczne komplikacje i konieczność zaangażowania poważnych środków, to nie wynika z tego jednak, że świadczenie usług ma charakter dominujący względem dostawy towaru. Opis postanowień umowy zawarty w postanowieniu odsyłającym wskazuje bowiem, że prace, które mają być wykonane przez dostawcę, ograniczają się do ułożenia omawianego kabla, a ich celem ani skutkiem nie jest zmiana jego charakteru, czy też przystosowanie go do specyficznych potrzeb klienta (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 28 i 29).

40 Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe rozważania, na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że transakcja obejmująca dostawę i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie i znajdującego się częściowo poza terytorium Wspólnoty winna być uznana za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli z okoliczności wynika, że po przeprowadzeniu przez dostawcę prób funkcjonowania kabel będzie przekazany klientowi, który będzie mógł rozporządzać nim jak właściciel, cena samego kabla stanowi wyraźnie większą część całkowitego kosztu transakcji, a usługi świadczone przez dostawcę ograniczają się do ułożenia kabla, bez zmiany jego charakteru i bez przystosowania go do specyficznych potrzeb klienta.

W przedmiocie pytania drugiego

- 41 Drugie pytanie zostało zadane jedynie na wypadek, gdyby transakcja podlegająca opodatkowaniu stanowiła świadczenie usług. Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie, brak jest podstaw do badania pytania drugiego.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 42 Zwracając się z trzecim pytaniem, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy w celu określenia miejsca transakcji podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, która obejmuje dostawę i ułożenia kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie i znajdującego się częściowo poza terytorium Wspólnoty, art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy musi być interpretowany w ten sposób, że kompetencje podatkowe każdego z państw członkowskich ograniczają się do części kabla znajdującej się na jego terytorium.
- 43 Na wstępie należy podkreślić, że tytuł VI szóstej dyrektywy zawiera przepisy dotyczące określenia miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, to znaczy art. 8 odnoszący się do dostaw towarów oraz art. 9 odnoszący się do świadczenia usług.

Celem tych przepisów w ramach ogólnego systemu stworzonego przez dyrektywę jest, jak można wnioskować z jej motywu siódmego, dokonanie racjonalnego rozdziału sfer stosowania krajowych przepisów w dziedzinie podatku VAT przez określenie w sposób jednolity miejsca opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług. Celem tych przepisów jest również uniknięcie zbiegu kompetencji podatkowych, mogącego prowadzić zarówno do podwójnego opodatkowania, jak i do braku opodatkowania obrotów [zob. analogicznie wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14; z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-453/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. str. I-3947, pkt 23 oraz z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-58/04 Köhler, Zb.Orz. str. I-8219, pkt 22].

44 Jeśli chodzi o określenie miejsca uważanego za miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, art. 8 szóstej dyrektywy ustanawia kilka szczególnych łączników w zależności od tego, czy chodzi o dostawy towarów z transportem lub bez, dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów, dostawy gazu lub energii elektrycznej za pomocą systemów przesyłowych, czy dostawy towarów montowanych lub instalowanych z próbnym uruchomieniem lub bez niego przez dostawcę lub w jego imieniu. W tym ostatnim przypadku, zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy, za miejsce dostawy uważa się miejsce, gdzie towary są instalowane lub montowane.

45 Prawdą jest, że reguła kolizyjna, aby była skuteczna, musi pozwalać na przyporządkowanie transakcji do zakresu kompetencji podatkowych w dziedzinie opodatkowania podatkiem VAT tylko jednego z zainteresowanych państw członkowskich. W tym rozumieniu, jeżeli towar jest instalowany, to uważa się, że dostawa ma miejsce co do zasady na terytorium tylko jednego państwa członkowskiego, a jeżeli instalacja towaru polega na połączeniu go z gruntem, to miejsce tego połączenia określa państwo członkowskie właściwe w zakresie opodatkowania tej dostawy.

- 46 Nie oznacza to jednak, że art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie szóstej dyrektywy nie znajduje zastosowania w przypadku, gdy instalacja towaru na terytorium jednego z państw członkowskich rozciąga się na terytorium innego państwa członkowskiego. Bowiem w przypadku, gdy towar, którym w sprawie przed sądem krajowym jest kabel światłowodowy, jest instalowany na terytorium jednego państwa członkowskiego, a następnie na terytorium drugiego, miejsce dostawy znajduje się kolejno na terytorium każdego z tych państw.
- 47 Wynika z tego, że w takim przypadku, jak podniósł to rzecznik generalny w pkt 88 swojej opinii, kompetencja do opodatkowania tej transakcji winna być przyznana każdemu państwu członkowskiemu w odniesieniu do części kabla zainstalowanego na jego terytorium.
- 48 Ta kompetencja podatkowa przysługująca w odpowiednim zakresie każdemu państwu członkowskiemu w odniesieniu do całej transakcji obejmuje nie tylko obciążenie podatkiem należnym ceny samego kabla, lecz również prawo opodatkowania usług związanych z instalacją.
- 49 W sprawie zawisłej przed sądem krajowym usługi związane z instalacją kabla światłowodowego obejmują bowiem nie tylko układanie w ścisłym znaczeniu oraz ewentualne przedłużanie kabla, lecz również okresowe testy przeprowadzane podczas ukła-

dania i określone wstępne próby funkcjonowania dokonywane po jego ukończeniu, a także dodatkowe próby wykonywane w okresie trzydziestu dni od oddania kabla do użytku, w którym dostawca usunie ewentualne wady. Ten zbiór usług, spośród których niektóre nie są związane z konkretnym miejscem geograficznym, służy całemu kablowi i przez to musi być obciążony podatkiem, tak jak cena samego kabla i reszty materiału, przez każde państwo członkowskie proporcjonalnie do długości kabla znajdującego się na jego terytorium.

- 50 Na trzecie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy musi być interpretowany w ten sposób, że kompetencja do opodatkowania dostawy i ułożenia kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie i znajdującego się częściowo poza terytorium Wspólnoty przysługuje każdemu państwu członkowskiemu proporcjonalnie do długości kabla znajdującego się na jego terytorium zarówno w odniesieniu do ceny samego kabla oraz pozostałych materiałów, jak i do kosztu usług związanych z jego ułożeniem.

W przedmiocie pytania czwartego

- 51 Zwracając się z czwartym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 2 pkt 1 i art. 3 tej samej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w zakresie tej części transakcji, która dotyczy obszaru niebędącego częścią terytorium Wspólnoty.

- 52 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy zobowiązuje państwa członkowskie do opodatkowaniu podatkiem VAT wszelkich dostaw towarów dokonywanych odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 53 Terytorialny zakres zastosowania szóstej dyrektywy określony jest w jej art. 3, zgodnie z którym terytorium „państwa członkowskiego” oznacza terytorium kraju określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3 tego artykułu, a „terytorium Wspólnoty” oznacza terytorium państw członkowskich określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w tych samych ust. 2 i 3. Z wyjątkiem określonych terytoriów krajowych wyłączonych wprost w art. 3 ust. 3, na mocy ust. 2 tego artykułu „terytorium kraju” odpowiada obszarowi, na którym stosuje się traktat WE, określonemu w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 299 WE.
- 54 Wobec faktu, że traktat nie zawiera dokładniejszej definicji terytorium objętego zakresem suwerenności każdego państwa członkowskiego, do każdego z państw członkowskich należy określenie zakresu i granic tego terytorium w zgodzie z zasadami prawa międzynarodowego publicznego.
- 55 Jeśli chodzi o zakres zastosowania szóstej dyrektywy, to Trybunał orzekł, że system ustanowiony na mocy tej dyrektywy stosuje się w sposób bezwzględny i wiążący na całym terytorium krajowym państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. str. 231, pkt 20).

- 56 Zgodnie z art. 2 konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza sporządzonej w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r., która weszła w życie w dniu 16 listopada 1994 r. i została zatwierdzona decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r. (Dz.U. L 179, str. 1; zwanej dalej „konwencją o prawie morza”), suwerenność państwa nadbrzeżnego rozciąga się na morze terytorialne, na jego dno i podglebie.
- 57 Terytorium państw członkowskich w rozumieniu art. 299 WE obejmuje zatem również morze terytorialne, jego dno i podglebie, przy czym do każdego z państw członkowskich należy określenie szerokości swego morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, zgodnie z art. 3 konwencji o prawie morza.
- 58 W związku z tym państwo członkowskie ma obowiązek objąć podatkiem VAT dostawę towarów, która ma miejsce na należącym do niego morzu terytorialnym oraz na dnie tego morza i podglebiu (zob. również, w odniesieniu do świadczenia usług transportowych, wyrok z dnia 23 maja 1996 r. w sprawie C-331/94 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-2675, pkt 10).
- 59 Z kolei suwerenność państwa nadbrzeżnego w wyłącznej strefie ekonomicznej oraz w odniesieniu do szelfu kontynentalnego ma charakter tylko funkcjonalny i jako taka, ogranicza się do prawa prowadzenia badań i eksploatacji, o którym mowa w art. 56 i 77 konwencji o prawie morza. Skoro dostawy i układania podmorskiego kabla nie ma pośród rodzajów działalności wymienionych enumeratywnie w tych przepisach, część czynności wykonywana w wyłącznej strefie ekonomicznej i na szelfie kontynentalnym nie jest objęta zakresem suwerenności państwa nadbrzeżnego. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w art. 58 ust. 1 i art. 79 powyższej konwencji, które zastrzegają na rzecz wszystkich innych państw, pod pewnymi warunkami, prawo układania podmorskich kabli na tych obszarach.

- 60 Z powyższego wynika, że ta część transakcji nie może być uznawana za wykonywaną na terytorium kraju w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Dotyczy to również, a fortiori, tej części transakcji, która wykonywana jest na morzu pełnym, będącym na mocy art. 89 konwencji o prawie morza obszarem wyłączonym spod zakresu suwerenności państw (zob. również w dziedzinie świadczenia usług transportowych wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. str. I-691, pkt 17).
- 61 Na czwarte pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z jej art. 2 pkt 1 i art. 3 musi być interpretowany w ten sposób, że dostawa i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w odniesieniu do tej części transakcji, która wykonywana jest w wyłącznej strefie ekonomicznej, na szelfie kontynentalnym i na morzu pełnym.

W przedmiocie kosztów

- 62 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) Transakcja obejmująca dostawę i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie i znajdującego się częściowo poza terytorium**

Wspólnoty winna być uznana za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1997 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 2002/93/WE z dnia 3 grudnia 2002 r., jeżeli z okoliczności wynika, że po przeprowadzeniu przez dostawcę prób funkcjonowania kabel będzie przekazany klientowi, który będzie mógł rozporządzać nim jak właściciel, cena samego kabla stanowi wyraźnie większą część całkowitego kosztu transakcji, a usługi świadczone przez dostawcę ograniczają się do ułożenia kabla, bez zmiany jego charakteru i bez przystosowania go do specyficznych potrzeb klienta.

- 2) Artykuł 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że kompetencja do opodatkowania dostawy i ułożenia kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie i znajdującego się częściowo poza terytorium Wspólnoty przysługuje każdemu państwu członkowskiemu proporcjonalnie do długości kabla znajdującego się na jego terytorium, zarówno w odniesieniu do ceny samego kabla oraz pozostałych materiałów, jak i do kosztu usług związanych z jego ułożeniem.

- 3) Artykuł 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w związku z jej art. 2 pkt 1 i art. 3 należy interpretować w ten sposób, że dostawa i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w odniesieniu do tej części transakcji, która wykonywana jest w wyłącznej strefie ekonomicznej, na szelfie kontynentalnym i na morzu pełnym.

Podpisy