GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2022 m. balandžio 7 d.[1]

Byla C-294/21

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

(*Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg* (Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės kasacinis teismas, Liuksemburgas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB – 2 straipsnio 1 punktas ir 9 straipsnio 2 dalies b punktas – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Transporto paslaugų teikimo vieta – Kruizai Mozelio upe – Kondominiumo statusą turinti upė

Įžanga

1. Kad ir kaip atrodytų neįtikėtina, šios bylos ištakos siekia daugiau nei 200 metų – 1815 m. Vienos kongresą. Šio kongreso Baigiamojo akto 25 straipsnyje[2] dėl „Prūsijos valdų kairiajame Reino krante“ buvo nuspręsta, kad Mozelio, Zauerio ir Ūro upės, tiek, kiek jos sudaro šių valdų ribą, bendrai priklauso besiribojančioms valstybėms. Ši nuostata buvo patvirtinta ir patikslinta 1816 m. birželio 26 d. Achene tarp Nyderlandų Karalystės ir Prūsijos Karalystės sudarytos sienos sutarties 27 straipsnyje.

2. Nors nei Prūsijos Karalystė, nei to laiko Nyderlandų Karalystė, nei Vienos kongreso nustatyta tvarka jau seniai neegzistuoja, ši nuostata tebegalioja – šiuo metu kaip Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl abiejų valstybių bendros sienos nustatymo[3] (toliau – 1984 m. Sienos sutartis) 1 straipsnio 1 dalis. Šioje sutartyje teigiama, kad teritorija, kuriai taikomas bendras suverenitetas, yra akivaizdi Europos integracijos dvasios išraiška, tačiau paradoksalu, kad praktiškai dėl šio bendro suvereniteto tos dvi valstybės narės susiduria su sunkumais vykdydamos įsipareigojimus pagal Sąjungos teisę, o konkrečiai kalbant apie šią bylą, pagal pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) teisės aktus.

[1] Originalo kalba: lenkų.

[2] 1815 m. birželio 9 d.

[3] Patvirtintos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pagal *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* (1988 m. gegužės 27 d. Įstatymas dėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl abiejų valstybių bendros sienos nustatymo ir pasikeitimo laiškais, pasirašytos 1984 m. gruodžio 19 d. Liuksemburge, patvirtinimo, 1988 m. birželio 7 d., *Mémorial Nr. A-26*, p. 538).

3. Vis dėlto, kaip yra sakęs generalinis advokatas A. L. Dutheillet de Lamothe [4], Vienos kongreso išvados ir iš jų išplaukiančios tarptautinių sutarčių nuostatos neturi kliudyti visapusiškam Sąjungos teisės taikymui ir veiksmingumui visoje Sąjungos teritorijoje, taip pat toje teritorijoje, kurią pagal šias nuostatas apima bendras dviejų valstybių narių suverenitetas. Todėl siūlau šią bylą spręsti remiantis atitinkamomis Sąjungos teisės nuostatomis, nesiejant jų taikymo su atitinkamų valstybių narių tarptautinių sutarčių nuostatomis ir šiose sutartyse numatytų susitarimų sudarymu.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

4. 1984 m. Sienos sutarties 1 straipsnio 1 dalyje nustatytas bendras Vokietijos ir Liuksemburgo suverenitetas (kondominiumas) dėl besiribojančių upių:

„Visur, kur Mozelio, Zauerio ir Ūro upės sudaro sieną pagal 1816 m. birželio 26 d. <…> sutartį [5], tai sudaro bendrą teritoriją, kurią apima bendras abiejų Susitariančiųjų valstybių suverenitetas.“

5. Šios sutarties 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Susitariančiosios valstybės klausimus, susijusius su bendroje teritorijoje, kurią apima bendras suverenitetas, taikytina teise, sprendžia sudarydamos papildomą susitarimą.“

Iki šiol tokio papildomo susitarimo nebuvo sudaryta.

Sąjungos teisė

6. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [6], pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB [7], 2 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

[4] Generalinio advokato A. L. Dutheillet de Lamothe išvada byloje *Muller ir Hein* (10/71, EU:C:1971:76, p. 735 ir 736). Ši byla buvo susijusi su EEB sutarties 90 straipsnio (dabar – SESV 106 straipsnis) taikymu teritorijai, kuriai taikoma 1816 m. sutartis (žr. šios išvados 1 punktą).

[5] Žr. šios išvados 1 punktą.

[6] OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

[7] OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160.

7. Šios direktyvos 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje „šalies teritorija“ yra Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei nustatyta 227 straipsnyje.“

8. Galiausiai direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies b punkte nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<…>

b) transporto paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus;“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

9. Pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovė *Navitours Sàrl* organizuoja kruizus Mozelio upės atkarpoje, kurią pagal 1984 m. Sienos sutartį apima bendras suverenitetas. Dėl šio specialaus upės statuso mokesčių administratorius bendrovės *Navitours* veiklą laikė vykdoma už šalies teritorijos, kaip tai suprantama pagal PVM teisės aktus, ribų, todėl nereikalavo mokėti šio mokesčio nuo kruizų kainos.

10. 2004 m. bendrovė *Navitours* savo veiklai vykdyti įsigijo keleivinį laivą Nyderlanduose. Mokesčių administracija taikė laivui įsigijimo Bendrijos viduje taisykles, t. y. sandoriui nebuvo taikomas mokestis Nyderlanduose, bet jis buvo apmokestintas Liuksemburge[8]. Vis dėlto mokesčių administratorius atsisakė suteikti bendrovei *Navitours* teisę atskaityti PVM, sumokėtą įsigyjant minėtą laivą, motyvuodamas tuo, kad laivas nebuvo įsigytas apmokestinamai veiklai, kuri yra sąlyga teisei į atskaitą atsirasti, nes jos veikla kondominiumo vandenyse nebuvo apmokestinta.

11. Bendrovei *Navitours* apskundus sprendimą, atsisakymas suteikti teisę į atskaitą buvo galutinai užginčytas 2014 m. liepos 10 d. *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas, Liuksemburgas) sprendimu, kuriame teismas nustatė, kad šios bendrovės veikla gali būti apmokestinama Liuksemburge arba Vokietijoje, todėl ji turi teisę į atskaitą.

12. Atsižvelgdamas į šį sprendimą, 2015 m. rugpjūčio 5 d. sprendimu mokesčių administratorius pareikalavo, kad bendrovė *Navitours* sumokėtų PVM, taikytą jos veiklai 2004 ir 2005 mokestiniais metais. Bendrovė *Navitours* apskundė šį sprendimą ir 2018 m. gegužės 23 d. sprendimu *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Liuksemburgo apygardos teismas) jį panaikino. Šis teismas visų pirma nusprendė, kad, nesant Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos susitarimo dėl PVM taikymo kondominiumo teritorijoje, Liuksemburgo mokesčių

[8] Prekių įsigijimas Bendrijos viduje reglamentuojamas Direktyvos 77/388 XVIa antraštinėje dalyje. Pagrindinėje byloje nacionaliniuose teismuose bendrovė *Navitours* ginčijo tokį nagrinėjamo sandorio kvalifikavimą, nes, jos tvirtinimu, dėl specialaus Mozelio upės statuso laivas, kuris buvo sandorio objektas, niekada nebuvo įplaukęs į Liuksemburgo mokesčių teritoriją. Tokia pozicija nebuvo nelogiška, atsižvelgiant į tai, kaip mokesčių administratorius traktavo kondominiumo teritoriją. Vis dėlto nacionaliniai teismai ją atmetė ir šiuo metu pagrindinėje byloje nekeliama klausimo dėl bendrovės *Navitours* laivo įsigijimo kvalifikavimo kaip prekių įsigijimo Bendrijos viduje.

administratorius neturi teisės rinkti šio mokesčio už šioje teritorijoje vykdomą veiklą. 2019 m. gruodžio 11 d. *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas, Liuksemburgas) sprendimu šis sprendimas buvo paliktas galioti.

13. *État du Grand-duché de Luxembourg* (Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės valstybė) ir *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (Registracijos, turto ir PVM administratorius, Liuksemburgas) dėl šio paskutinio sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Tokiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Liuksemburgas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 77/388] 2 straipsnio 1 [punktas], kuriame nustatyta, kad „pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas: 1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“,

ir (arba) [Direktyvos 77/388] 9 straipsnio 2 dalies b punktas, kuriame numatyta, kad „transporto paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus“,

yra taikomi ir lemia tai, kad Liuksemburge įsisteigusio paslaugų teikėjo vykdomas keleivinio transporto paslaugų teikimas turi būti apmokestintas PVM Liuksemburge, kai paslaugos teikiamos kondominiumo teritorijoje, apibrėžtoje [1984 m. Sienos sutartyje], kaip bendroje teritorijoje, kurią apima bendras Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos suverenitetas, dėl kurios nesudarytas šių dviejų valstybių susitarimas dėl transporto paslaugų teikimo apmokestinimo [PVM], numatytas [1984 m. Sienos sutarties] 5 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią „Susitariančiosios valstybės klausimus, susijusius su bendroje teritorijoje, kurią apima bendras suverenitetas, taikytina teise, sprendžia sudarydamos papildomą susitarimą“?“

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2021 m. gegužės 10 d. Rašytines pastabas pateikė bendrovė *Navitours*, Liuksemburgo ir Vokietijos vyriausybės ir Europos Komisija. Teismas nusprendė nerengti posėdžio. Šalys raštu atsakė į Teisingumo Teismo užduotą klausimą.

Analizė

15. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia dviejų dalykų, t. y. pirma, ar, nesant Liuksemburgo ir Vokietijos susitarimo dėl PVM teisės aktų taikymo kondominiumo teritorijoje, šie teisės aktai taikomi šioje teritorijoje teikiamoms transporto paslaugoms, ir, antra, ar jų taikymas lemia arba gali lemti šių paslaugų apmokestinimą Liuksemburge.

16. Šie klausimai, nors akivaizdžiai glaudžiai susiję, yra atskiri ir turi būti nagrinėjami paeiliui. Vis dėlto prieš tai reikia išspręsti pirminį klausimą, t. y. ar tai yra transporto paslauga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą.

Kruizai kaip transporto paslaugos, kurios yra PVM objektas

17. Sprendime *Trijber ir Harmsen*[9] Teisingumo Teismas, atlikęs išsamią analizę, nusprendė[10], kad, išskyrus tai, ką turi išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, veikla, kurią sudaro vežimo paslauga, teikiama už atlygį laivo keleiviams, norintiems aplankyti miestą vandens keliais tam tikromis progomis, nėra paslauga „transporto srityje“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/123/EB[11] 2 straipsnio 2 dalies d punktą.

18. Taigi, atsižvelgiant į šį sprendimą, reikia išnagrinėti, ar bendrovės *Navitours* teikiamos paslaugos apskritai yra „transporto paslaugos“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą. Jei į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, šioje byloje pateiktas prejudicinis klausimas, kuris aiškiai susijęs su šios nuostatos išaiškinimu, netektų prasmės. Todėl šioje byloje Teisingumo Teismas šiuo klausimu kreipėsi į šalis[12].

19. Vis dėlto nemanau, kad Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punkte vartojamą sąvoką „transporto paslaugos“ galima suprasti taip pat, kaip Direktyvoje 2006/123 vartojamą sąvoką „paslaugos transporto srityje“. Šiuo atveju pritariu nuomonei, kurią atsakymuose į Teisingumo Teismo klausimą išreiškė bendrovė *Navitours*, Liuksemburgo vyriausybė ir Komisija[13].

20. Iš pradžių norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad minėtas Teisingumo Teismo sprendimas didžiąja dalimi grindžiamas labai specifiniu nagrinėjamų paslaugų pobūdžiu vienoje iš bylų *Trijber ir Harmsen*, kuriose pats transportavimas buvo antraeilės svarbos[14]. Nėra jokių priežasčių manyti, kad bendrovės *Navitours* paslaugos, kurios yra pagrindinės bylos dalykas, yra panašaus pobūdžio. Šias paslaugas sudaro kruizų vidaus vandenų keliais organizavimas, t. y. veikla, kurioje esminis elementas yra keleivių vežimas[15].

21. Vis dėlto, nepaisant šių faktinių skirtumų, skirtingą sąvokos „transporto paslaugos“, vartojamos Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punkte, ir sąvokos „paslaugos transporto srityje“, vartojamos Direktyvos 2006/123 2 straipsnio 2 dalies d punkte, aiškinimą, mano nuomone, patvirtina visiškai skirtingas šių dviejų nuostatų tikslas. Tą patį pabrėžia bendrovė *Navitours*, Liuksemburgo vyriausybė ir Komisija savo atsakymuose į Teisingumo Teismo klausimą.

22. Direktyvoje 2006/123 sukonkretinama laisvė teikti paslaugas ir paslaugų teikėjų įsisteigimo laisvė bendrojoje rinkoje. Pagal šios direktyvos 2 straipsnio 2 dalies d punktą siekiama į jos taikymo sritį neįtraukti paslaugų, kurioms taikomos konkrečios SESV trečiosios dalies VI antraštinės dalies (dabartinės) nuostatos ir jomis pagrįstos antrinės teisės aktų nuostatos,

9 2015 m. spalio 1 d. sprendimas (C-340/14 ir C-341/14, EU:C:2015:641, 43–59 punktai ir rezoliucinės dalies 1 punktas).

10 Mano siūlymu. Žr. mano išvadą sujungtose bylose *Trijber ir Harmsen* (C-340/14 ir C-341/14, EU:C:2015:505, 26–43 punktai).

11 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje (OL L 376, 2006, p. 36).

12 Kaip savo atsakyme į šį klausimą nurodo bendrovė *Navitours*, jeigu jos paslaugos nebūtų laikomos transporto paslaugomis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą, jos turėtų būti laikomos pramoginio pobūdžio paslaugomis pagal šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmą įtrauką. Tokios paslaugos apmokestinamos toje vietoje, „kur šios paslaugos faktiškai teikiamos“, o tai, pasak bendrovės, vėl reiškia kondominiumo teritoriją. Vis dėlto nesu įsitikinęs, kad negavęs papildomos informacijos iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo Teisingumo Teismas galėtų pats kvalifikuoti nagrinėjamas paslaugas ir taip išgelbėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje.

13 Vokietijos vyriausybė pateikė daugiau niuansų atsakyme, pagal kurį nagrinėjamų paslaugų kvalifikavimas kaip transporto paslaugų priklauso prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo kompetencijai.

14 Žr. 2015 m. spalio 1 d. Sprendimą *Trijber ir Harmsen* (C-340/14 ir C-341/14, EU:C:2015:641, 56 punktas).

15 Akivaizdu, kad situacija yra kitokia, jei laivas lieka prišvartuotas krantinėje ir yra naudojamas ne plaukiojimo tikslais, o pavyzdžiui, tarptautinei sutarčiai pasirašyti (kaip buvo Šengeno susitarimo atveju). Mano nuomone, tokiu atveju tai nėra transporto paslaugos (žr. šios išvados 24 ir 25 punktus).

kurioms pagal SESV 58 straipsnio 1 dalį netaikomas bendrasis laisvo paslaugų teikimo principas. Todėl ši nuostata turi būti aiškinama griežtai – kad ji taikoma tik toms paslaugoms, kurių atžvilgiu laisvės teikti paslaugas netaikymas yra pagrįstas ir išplaukia iš SESV nuostatų. Byloje *Trijber ir Harmsen* Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks paslaugų, kurios buvo vienos iš pagrindinių bylų dalykas, neįtraukimas nebuvo pagrįstas.

23. Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktas yra visiškai kitokio pobūdžio. Juo nesiekiama konkrečiau reglamentuoti transporto paslaugų apskritai nei kitų kategorijų paslaugų; juo siekiama konkrečiai reglamentuoti jas tik vienu aspektu, t. y. atsižvelgiant į paslaugų suteikimo vietą. Reikėtų nepamiršti, kad išsamaus vietos, kurioje vykdomi PVM apmokestinami sandoriai, reglamentavimo esmė yra ta, kad ši vieta lemia šių sandorių apmokestinimo kompetenciją. Taigi, kai sandoris kaip nors susijęs su daugiau nei viena valstybe nare (pvz., vežimas iš vienos valstybės narės į kitą), tokio sandorio vykdymo vietos nustatymo taisyklės yra svarbios paskirstant apmokestinimo kompetencijas tarp tų valstybių narių. Bendroji taisyklė yra ta, kad apmokestinimas turi būti vykdomas toje vietoje, kur prekės ar paslaugos yra faktiškai suvartojamos.

24. Pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą transporto paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur (faktiškai) vyksta transportavimas, „atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus“. Sąjungos teisės aktų leidėjas laikėsi nuomonės, kad arčiausiai realybės yra sprendimas, pagal kurį transporto paslaugos suteikimo vieta laikoma transporto priemonės buvimo vieta paslaugos teikimo metu, kai transporto priemonė juda [16]. Todėl tokios paslaugos apmokestinimo kompetenciją lemia transporto priemonės nuvažiuotas atstumas atitinkamos valstybės narės teritorijoje, o ne, pavyzdžiui, pakrovimo vieta ar paslaugos suteikimo laikas [17].

25. Šiuo požiūriu bet kuri paslauga, kurios vienintelė ar pagrindinė sudedamoji dalis yra keleivių ar prekių vežimas didesniais atstumais [18], neatsižvelgiant į tai, kokiu tikslu (komercijos, turizmo, pramogų ir t. t.) ji teikiama ir ar pradedama ir baigiama teikti toje pačioje ar skirtingose vietose, mano nuomone, turi būti laikoma transporto paslauga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą. Kiekvienu tokiu atveju apmokestinimo kompetencijos gali būti paskirstytos tarp kelių valstybės narių ir šis paskirstymas turi būti vykdomas pagal šią nuostatą, t. y. atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus.

26. Mano nuomone, tokio direktyvose 77/388 ir 2006/123 nagrinėjamų sąvokų apibrėžčių skirtumo nedraudžia taisyklė, kad panašios sąvokos, vartojamos skirtinguose Sąjungos teisės aktuose, turi būti aiškinamos panašiai [19].

27. Pirma, skirtingas abiejų teisės aktų pobūdis ir tikslas, kaip nurodyta pirma, pateisina skirtingą sąvokų „transporto paslaugos“ ir „paslaugos transporto srityje“ supratimą abiejuose teisės aktuose. Todėl panašios paslaugos gali būti kvalifikuojamos skirtingai, atsižvelgiant į abiejų teisės aktų tikslą.

28. Antra, visiškas šių sąvokų aiškinimo atitikimas vis tiek neįmanomas.

[16] Taip pat žr. 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 12–14 punktai).

[17] Šią taisyklę Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendime *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 15 ir 16 punktai).

[18] Pagal šią paskutinę išlygą į transporto paslaugų sąvoką neįtraukiamos tokios paslaugos, kaip, pavyzdžiui, krovinių perkėlimas kranu.

[19] Panašiai žr. dėl sąvokos „draudimas“ 2020 m. spalio 8 d. Sprendime *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, 36 punktas).

29. Pirma, Direktyvos 2006/123 2 straipsnio 2 dalies d punkte uosto paslaugos aiškiai priskiriamos prie paslaugų transporto srityje. Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad ši nuostata taikoma transporto priemonių techninės apžiūros paslaugoms [20]. Mano nuomone, nėra jokių abejonių, kad nei uosto paslaugos, nei transporto priemonių techninės apžiūros paslaugos negali būti laikomos transporto paslaugomis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą. Visų pirma joms neįmanoma taikyti šioje nuostatoje nustatyto nuvažiuoto atstumo kriterijaus.

30. Kita vertus, Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad kruizams taikomas Reglamentas (EEB) Nr. 3577/92 [21], taigi, ir SESV VI antraštinė dalis dėl transporto, kuria remiantis buvo priimtas šis reglamentas [22]. Būtų sunku kitaip interpretuoti kruizus vidaus vandenų keliais, nors jiems taikomas kitas reglamentas, priimtas remiantis tomis pačiomis SESV nuostatomis [23].

31. Kaip matyti iš to, kas išdėstyta, sunku vienodai suprasti sąvoką „transportas“ ir jos išvestines sąvokas pagal įvairius Europos Sąjungos teisės aktus, reglamentuojančius įvairias transporto sritis. Be to, kaip minėjau, nemanau, kad toks vienodas supratimas yra būtinas, atsižvelgiant į skirtingus šių teisės aktų tikslus [24].

32. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau pripažinti, kad paslaugos, kurias sudaro kruizų upių laivais organizavimas, yra transporto paslaugos, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą.

PVM teisės aktų taikymas kondominiumo teritorijoje

33. Pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą vidaus vandenų transporto paslaugų teikimo vieta Mozelio upės atkarpoje, kuri sudaro sieną tarp Liuksemburgo ir Vokietijos, yra šių vandenų teritorija, taigi, remiantis 1984 m. Sienos sutartimi, teritorija, kurią apima bendras abiejų valstybės narių suverenitetas, t. y. kondominiumas. Todėl reikia išnagrinėti, ar šioje teritorijoje tenkinamos šios direktyvos taikymo sąlygos, t. y. pirma, ar ši teritorija yra valstybės narės šalies teritorija, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 3 straipsnio 2 dalį, ir, antra, ar ir kokiomis sąlygomis šios valstybės narės šioje teritorijoje gali taikyti savo teisės aktus, priimtus siekiant perkelti šią direktyvą į nacionalinę teisę.

Kondominiumo teritorija kaip šalies teritorija, kaip apibrėžta PVM teisės aktuose

34. Kaip jau minėjau, bendrovės *Navitours* kruizinio turizmo veikla Mozelio upe nebuvo apmokestinta PVM, nes Liuksemburgo (ir, matyt, Vokietijos) mokesčių administratoriai nelaikė šios veiklos, vykdomos kondominiumo teritorijoje, „šalies teritorijoje“, kaip apibrėžta PVM teisės aktuose, vykdoma veikla. Taip buvo dėl to, kad ši teritorija turi specialų statusą, nes ją apima bendras abiejų valstybių narių suverenitetas. Nors Liuksemburgo mokesčių administratoriaus pozicija pasikeitė dėl būtinybės suteikti bendrovei *Navitours* teisę į PVM atskaitą, susijusią su jos

[20] 2015 m. spalio 15 d. Sprendimas *Grupo Itevelesa ir kt.* (C-168/14, EU:C:2015:685, rezoliucinės dalies 1 punktas).

[21] 1992 m. gruodžio 7 d. Tarybos reglamentas, taikantis laisvės teikti paslaugas principą jūrų transportui valstybėse narėse (jūrų kabotažas) (OL L 364, 1992 12 12, p. 7; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 2 t., p. 10).

[22] 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Alpina River Cruises ir Nicko Tours* (C-17/13, EU:C:2014:191).

[23] Tiksliau – 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 3921/91, nustatantis sąlygas, pagal kurias vežėjai nerezidentai gali vežti krovinius arba keleivius valstybės narės vidaus vandens keliais (OL L 373, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 7 sk., 1 t., p. 345).

[24] Taip pat žr. generalinio advokato P. Pikamäe išvadą byloje *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:380, 73 punktas).

veiklai skirto laivo įsigijimo savikaina, atrodo, kad pirmosios ir antrosios instancijos teismai pagrindinėse bylose pritarė nuomonei dėl specialaus kondominiumo teritorijos mokestinio statuso.

35. Vis dėlto nemanau, kad šis požiūris yra teisingas.

36. Direktyvos 77/388 3 straipsnio 2 dalyje šalies teritorija apibrėžiama atsižvelgiant į Europos bendrijos steigimo sutarties teritorinę taikymo sritį, kaip apibrėžta jos 299 straipsnyje[25]. Pagal pastarąją nuostatą Sutartis, taigi, ir Direktyva 77/388, visų pirma taikoma Vokietijos Federacinei Respublikai ir Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei. Nors šioje nuostatoje numatyta nemažai išimčių ir specialių taisyklių, nė viena iš jų netaikoma kondominiumo teritorijai[26]. Taip pat ši teritorija nebuvo išbraukta iš sąvokos „šalies teritorija“ pagal Direktyvos 77/388 3 straipsnio 3 dalį.

37. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, galima daryti tik išvadą, kad kondominiumo teritorija yra šalies teritorija, kaip apibrėžta Direktyvos 77/388 3 straipsnio 2 dalyje. Priešingu atveju reikėtų daryti išvadą, kad Sąjungos teisė šiai teritorijai apskritai netaikoma, tačiau tai būtų absurdiška išvada.

38. Vis dėlto šis atvejis ypatingas tuo, kad kondominiumo teritorija tuo pačiu metu yra dviejų valstybių narių šalies teritorija, o tai – išskirtinė situacija, kurios Direktyvos 77/388 autoriai nenumatė. Todėl reikia atsakyti į klausimą, kaip ši direktyva turi būti taikoma šioje teritorijoje.

PVM teisės aktų taikymo sąlygos kondominiumo teritorijoje

39. Vokietijos vyriausybė ir bendrovė *Navitours* savo pareiškimuose šioje byloje teigia, kad pagal tarptautinę viešąją teisę vienos iš suinteresuotųjų valstybių suverenitetui įgyvendinti kondominiumo teritorijoje reikalingas kitos valstybės sutikimas, todėl Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ar Vokietijos Federacinė Respublika PVM kompetencijos įgyvendinimas teritorijoje, kurią apima jų bendras suverenitetas, neįmanomas be susitarimo, sudaryto remiantis 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsniu[27]. Be to, Vokietijos vyriausybės nuomone, Direktyva 77/388 nedraudžia abiem suinteresuotosioms valstybėms narėms laikinai neapmokestinti šioje teritorijoje vykdomų sandorių pagal tarptautinę teisę ir geros kaimynystės interesais.

40. Vis dėlto atsižvelgiant į Sąjungos teisę šis teiginys, mano nuomone, yra visiškai nepagrįstas.

41. Pačioje Direktyvoje 77/388 nėra jokios nuostatos, leidžiančios Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei ir Vokietijos Federacinei Respublikai neapmokestinti kondominiumo teritorijoje vykdomų sandorių. Pagal šios direktyvos 2 straipsnį bet koks atlygintinas paslaugų teikimas turi būti apmokestinamas, o bet kokia šios taisyklės išimtis turi būti aiškiai ir griežtai apibrėžta[28]. Direktyvoje nėra nuostatos, pagal kurią būtų galima neapmokestinti kondominiumo teritorijoje vykdomų sandorių.

42. Kalbant apie 1984 m. Sienos sutartį, pirmiausia reikėtų pažymėti, kad Sąjungos teisėje laikomasi tarptautinės teisės tiek, kiek ja nustatoma valstybių narių suvereniteto teritorinė apimtis. Teritorinė Sąjungos teisės taikymo sritis tiksliai nurodoma atsižvelgiant į tarptautinėje

[25] Buvęs Europos bendrijos steigimo sutarties 227 straipsnis.

[26] Norėčiau priminti, kad kondominiumas egzistavo dar prieš sudarant 1984 m. Sienos sutartį (žr. šios išvados 2 punktą).

[27] O tokio susitarimo, kaip žinome, iki šiol nebuvo sudaryta.

[28] Taip pat žr. neseniai priimtą 2021 m. spalio 21 d. Sprendimą *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C-373/19, EU:C:2021:873, 22 punktas).

teisėje ir ją įgyvendinant priimtoje nacionalinėje teisėje apibrėžtą to suvereniteto sritį. Tai užtikrina konkrečios Europos bendrijos steigimo sutarties 299 straipsnio nuostatos [29], o PVM srityje – Direktyvos 77/388 3 straipsnio 2 dalis [30]. Taip yra ir Vokietijos vyriausybės nurodytuose sprendimuose [31].

43. Taigi, remiantis 1984 m. Sienos sutarties 1 straipsniu, tiek Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, tiek Vokietijos Federacinė Respublika gali (ir privalo) įgyvendinti apmokestinimo PVM kompetenciją kondominiumo teritorijoje ir turi teisę susitarti dėl jos įgyvendinimo taisyklių.

44. Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad dviejų valstybių narių susitarimo nuostatos negali būti taikomos jų santykiams, jeigu jos prieštarauja Sutarties nuostatoms [32]. Mano nuomone, tas pats turi būti taikoma ir tokio susitarimo prieštaravimui Sąjungos antrinės teisės aktams, nes priešingu atveju valstybės narės galėtų tarpusavyje susitarti dėl nuo Sąjungos teisės nukrypti leidžiančių nuostatų ir taip pakenkti jos veiksmingumui. Todėl susitarimo, numatyto 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnyje, nebuvimas negali pateisinti su Sąjungos teise nesuderinamos padėties, t. y. kondominiumo teritorijoje vykdomų sandorių neapmokestinimo. Be to, reikėtų pažymėti, kad 1984 m. Sienos sutartis yra vėlesnė nei Direktyva 77/388, todėl jos sudarymo metu abi suinteresuotosios valstybės narės žinojo apie įsipareigojimus pagal tą direktyvą.

45. Galiausiai, kalbant apie Vokietijos vyriausybės argumentą, kad kondominiumo teritorijoje vykdomų sandorių neapmokestinimas yra laikinas, nes suinteresuotosios valstybės narės šiuo metu derasi dėl atitinkamo susitarimo, pakanka pažymėti, kad šis „laikinumas“ trunka jau beveik 45 metus [33]. Be to, Direktyvoje 77/388 nenumatyta nei nuolatinių, nei laikinų leidžiančių nukrypti nuostatų, susijusių su kondominiumo teritorija.

46. Šių išvadų taip pat nepaneigia tai, kad Taryba priėmė Įgyvendinimo sprendimą 2010/579/ES [34]. Šis sprendimas susijęs su pasienio tilto per Mozelio upę tarp Liuksemburgo ir Vokietijos priskyrimu vien Liuksemburgo teritorijai ir prekių tiekimo, paslaugų teikimo ir prekių tiekimo Bendrijos viduje apmokestinimu, susijusiu su šio tilto remontu.

47. Priešingai, nei teigiama bendrovės *Navitours* pastabose, šis sprendimas buvo priimtas ne dėl to, kad PVM taisyklės negali būti taikomos su tilto remontu susijusiems sandoriams, o tik dėl poreikio supaprastinti jų taikymą nurodant vienos valstybės narės teritoriją kaip šių sandorių vykdymo vietą [35]. Jis taikomas ne tik sandoriams, kurių vykdymo vieta yra kondominiumo teritorija, bet ir sandoriams, kurių vykdymo vieta pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas būtų išimtinai vienos valstybės narės teritorija. Be to, iš paties sprendimo pavadinimo aišku, kad juo leidžiama *nukrypti* nuo tos direktyvos nuostatų, o ne nuo joms taikyti būtinų priemonių.

[29] Šiuo metu – ES sutarties 52 straipsnis ir SESV 355 straipsnis. Taip pat žr. SESV 77 straipsnio 4 dalį.

[30] Dabar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kuri pakeitė Direktyvą 77/388, 5 straipsnio 2 dalis.

[31] Vyriausybė visų pirma cituoja šiuos sprendimus: 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 57 ir paskesni punktai); 2018 m. vasario 27 d. Sprendimą *Western Sahara Campaign UK* (C-266/16, EU:C:2018:118, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[32] Visų pirma žr. 2003 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Ravil* (C-469/00, EU:C:2003:295, 37 punktas). Šia prielaida taip pat buvo grindžiamas 2018 m. kovo 6 d. Sprendimas *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158).

[33] Pagal Direktyvos 77/388 1 straipsnį valstybės narės turėjo įgyvendinti PVM bendrą sistemą ne vėliau kaip 1978 m. sausio 1 d. Nors 1984 m. Sienos sutartis buvo sudaryta vėliau, nėra pagrindo teigti, kad iki jos sudarymo mokesčių padėtis kondominiumo teritorijoje buvo kitokia nei dabar.

[34] 2010 m. rugsėjo 27 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas, kuriuo Vokietijos Federacinei Respublikai ir Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei leidžiama taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 5 straipsnio (OL L 256, 2010, p. 20).

[35] Sprendimo 2010/579 4 ir 5 konstatuojamosios dalys.

48. Be to, viena iš šio sprendimo priežasčių buvo ta, kad jis neturėjo neigiamo poveikio Sąjungos nuosaviems ištekliams, surenkamiems iš PVM [36]. Priešingai, tokį neigiamą poveikį neabejotinai turi tai, kad sandoriai, sudaryti kondominiumo teritorijoje, yra neapmokestinami nuo 1978 m.

49. Be to, reikėtų pažymėti, kad, kaip puikiai matyti iš šios bylos ir proceso pagrindinėje byloje, dėl aptariamų sandorių neapmokestinimo atsiranda papildomų pažeidimų, susijusių su PVM taikymu sandoriams, kurie vykdomi ankstesniuose prekybos etapuose. Tokie sandoriai, kaip kruizinio laivo, skirto veiklai kondominiumo teritorijoje vykdyti, įsigijimas, dėl kurio kilo ginčas pagrindinėje byloje, arba neapmokestinami (pagal pirminę bendrovės *Navitours* poziciją [37]), arba apmokestinami be teisės į atskaitą (pagal pirminę mokesčių administratoriaus poziciją [38]), arba suteikia teisę į atskaitą, nors vėlesniame prekybos etape sandoriai faktiškai neapmokestinami (pagal pirmosios ir antrosios instancijos teismų sprendimus pagrindinėje byloje [39]). Nė viena iš šių situacijų neatitinka Direktyvos 77/388 nuostatų [40].

50. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, tiek Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, tiek Vokietijos Federacinė Respublika turi būti laikomos neįvykdžiusiomis įsipareigojimų pagal Direktyvą 77/388 (dabar – Direktyva 2006/112), nes neapmokestino PVM kondominiumo teritorijoje vykdomų sandorių [41]. Tokie sandoriai pagal šias nuostatas yra apmokestinami, o 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnyje nurodyto susitarimo nesudarymas neatleidžia šių valstybių narių nuo jų vykdymo.

51. Taigi, reikia nustatyti, ar Direktyvos 77/388 nuostatos draudžia vienašališkai apmokestinti paslaugas, kurias kondominiumo teritorijoje teikia viena iš atitinkamų valstybių narių.

Sandorių, kuriuos kondominiumo teritorijoje vykdo viena iš suinteresuotųjų valstybių narių, apmokestinimas

52. Iš Direktyvos 77/388 7 konstatuojamosios dalies matyti, kad teisės aktų, reglamentuojančių PVM apmokestinamų sandorių vykdymo vietos nustatymą, tikslas – visų pirma išvengti tarp valstybių narių ginčų dėl jurisdikcijos, kurie galėtų lemti dvigubą tokių sandorių apmokestinimą arba neapmokestinimą [42]. Vis dėlto Sąjungos teisės aktų leidėjas nenumatė ir nesureguliavo išskirtinės kondominiumo situacijos, kai jo teritorijoje vykdomi sandoriai patenka į dviejų valstybių narių mokesčių jurisdikciją.

53. Pagal 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnį ši situacija turėtų būti išspręsta Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos susitarimu, sudarytu remiantis šia nuostata. Vis dėlto tos valstybės narės tokio susitarimo nesudarė. Tokio susitarimo nesudarymas ir dėl to kondominiumo teritorijoje vykdomų sandorių neapmokestinimas ne tik lemia PVM teisės aktų pažeidimą, bet ir gali būti laikomas ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje nustatyto lojalaus

[36] Sprendimo 2010/579 6 konstatuojamoji dalis.

[37] Žr. 8 išnašą šios išvados 10 punkte.

[38] Žr. šios išvados 10 punktą.

[39] Žr. šios išvados 11 punktą.

[40] Ankstesniame prekybos etape sudaryti sandoriai nėra šios bylos dalykas, todėl šio klausimo toliau nenagrinėsiu. Tik trumpai paaiškinsiu, kad pirmuoju ir trečiuoju atvejais pažeidžiama visų sandorių, kurie patenka į Direktyvos 77/388 taikymo sritį ir kuriems nėra netaikomas mokestis, apmokestinimo taisyklė, o antruoju atveju pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas.

[41] Žr. 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-331/94, EU:C:1996:211).

[42] Žr. 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 12 punktas) ir neseną 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicense*s (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas).

bendradarbiavimo principo pažeidimu [43]. Todėl būtina apsvarstyti, kaip nustatyti suinteresuotųjų valstybių narių kompetenciją apmokestinti šiuos sandorius, jeigu jos nėra sudariusios atitinkamo susitarimo.

Komisijos pasiūlymas

54. Savo pastabose Komisija siūlo, kad tokiu išskirtiniu atveju transporto paslaugos teikimo vieta turėtų būti laikoma maršruto pradžia, t. y. pagrindinės bylos aplinkybėmis – upės uostas, iš kurio išplaukia transporto paslaugą teikiantis kruizinis laivas. Šio pasiūlymo privalumas neabejotinai yra tas, kad juo aiškiai išsprendžiamas mokesčių jurisdikcijos klausimas, nes, priešingai nei Mozelio upės vandenys, jos krantai yra išimtinai suinteresuotųjų valstybių narių teritorijoje, o pagrindinės bylos aplinkybėmis – Liuksemburgo teritorijoje. Šis pasiūlymas taip pat atitinka bendrąją apmokestinimo vartojimo vietoje taisyklę, nes galima daryti prielaidą, kad keleivių vežimo paslaugos vartojimo vieta yra vieta, iš kurios keleiviai išvyksta į kelionę.

55. Vis dėlto nepritariu, kad Teisingumo Teismas priimtų šį pasiūlymą, dėl trijų priežasčių.

56. Pirma, šis pasiūlymas nepagrįstas Direktyvos 77/388 nuostatomis. Kalbant apie paslaugų teikimą, šioje direktyvoje nustatyta tik bendroji apmokestinimo paslaugų teikėjo įsisteigimo vietoje taisyklė (9 straipsnio 1 dalis) ir kelios išimtys, iš kurių viena susijusi su transporto paslaugomis, ir nurodyta, kad paslaugos teikimo vieta laikoma vieta, kur vyksta transportavimas (9 straipsnio 2 dalies b punktas). Joje nėra jokios nuostatos, leidžiančios net pagal analogiją susieti transporto paslaugos teikimo vietos su transportavimo pradžios vieta.

57. Dėl išsamumo pažymėtina, kad galiojančiuose teisės aktuose transporto paslaugų teikimo vieta iš tiesų apibrėžiama kaip maršruto pradžia, tačiau tik gabenant prekes Bendrijos viduje neapmokestinamiesiems asmenims [44]. Vis dėlto keleivių vežimo paslaugoms taikoma ta pati taisyklė kaip ir Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punkte, pagal kurią tokios paslaugos teikimo vieta yra vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus [45]. Dėl to net ir dinamiškas šios nuostatos aiškinimas neleidžia susieti keleivių vežimo paslaugos teikimo vietos su šio transportavimo pradžios vieta.

58. Be to, jei Komisijos pasiūlymas būtų priimtas, kiltų abejonių, ar jos siūloma taisyklė turėtų būti taikoma tik kondominiumo teritorijoje, ar ir kitais keleivių vežimo tarp skirtingų valstybių narių atvejais. Iš tiesų nematau jokios priežasties, kad kondominiumo teritorijai būtų taikomos kitokios taisyklės nei kitose panašiose situacijose. PVM teisės aktų taikymo kondominiumo teritorijoje sunkumai yra techniniai ir turi būti sprendžiami remiantis galiojančiais teisės aktais, o ne aiškinant atskiras teisės normas. Komisijos pasiūlymo taikymas visoms keleivių vežimo tarp skirtingų valstybių narių paslaugoms *de facto* reikštų Direktyvos 77/388 nuostatų pakeitimą.

59. Antra, Komisijos pasiūlymas nepagrįstas šios bylos faktine situacija. Iš tiesų, kaip nurodyta 1984 m. Sienos sutarties 1 straipsnio 3 dalyje, teritorijos, kurią apima bendras suverenitetas, siena nurodoma kaip vandens paviršiaus ir sausumos paviršiaus susiliejimo linija. Kitaip tariant – visą kondominiumo teritoriją sudaro Mozelio vandens paviršius. Pagal

[43] Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas).

[44] Direktyvos 2006/112 50 straipsnis.

[45] Direktyvos 2006/112 48 straipsnis.

Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktą paslaugos teikimo vieta yra vieta, kur vyksta transportavimas, *atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus*, t. y. nuo tada, kai transporto priemonė, šiuo atveju laivas, išplaukia.

60. Tai reiškia, kad, nors keleiviai įlaipinami į laivą prieplaukoje, kuri gali būti atskiroje vienos iš suinteresuotųjų valstybių narių teritorijoje [46], transporto paslauga teikiama tik vandens paviršiuje, t. y. kondominiumo teritorijoje. Todėl negalima pripažinti, kaip siūlo Komisija, kad ši paslauga pradedama teikti atskiroje vienos iš valstybių narių teritorijoje, o kondominiumo teritorijoje tik tęsiama. Taigi šioje byloje negalima daryti analogijos su Sprendimu *Trans Tirreno Express* [47], kuriame Teisingumo Teismas leido apmokestinti valstybės narės teritoriniuose vandenyse pradedamą ir baigiamą teikti jūrų transporto paslaugą taip pat toje dalyje, kurioje ji buvo teikiama tarptautiniuose vandenyse. Transportavimas Mozelio upe, Liuksemburgo ir Vokietijos sienos ruože, vyksta tik teritorijoje, kurią apima bendras šių dviejų valstybių narių suverenitetas.

61. Trečia, žinoma, galima labai kritiškai vertinti faktą, kad iki šiol Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Vokietijos Federacinė Respublika nesudarė 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnyje numatyto susitarimo, todėl neapmokestino transporto paslaugų, teikiamų kondominiumo teritorijoje. Vis dėlto tai nekeičia fakto, kad šią teritoriją apima jų bendras suverenitetas, todėl abi šios valstybės narės iš esmės turi mokesčių jurisdikciją šios teritorijos atžvilgiu ir turi teisę pagal Sąjungos teisę nustatyti, kaip ši jurisdikcija turi būti įgyvendinama.

62. Priėmus Komisijos pasiūlymą, Vokietijos Federacinė Respublika netektų mokesčių jurisdikcijos kondominiumo teritorijoje, jei transporto paslaugos šioje teritorijoje būtų teikiamos iš prieplaukos, esančios atskiroje Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teritorijoje (ir atvirkščiai). Vis dėlto Direktyvoje 77/388 nėra nuostatų, kurios pateisintų šios jurisdikcijos panaikinimą.

63. Tai ir nėra būtina, nes, mano nuomone, pagal Sąjungos teisę galima rasti daug paprastesnį nagrinėjamos situacijos sprendimą.

Mano siūlomas sprendimas

64. Pagal ES teisę reikalaujama, kad kondominiumo teritorijoje vykdomi sandoriai būtų apmokestinami taip, kad atitiktų Direktyvos 77/388 nuostatas. Šiuo požiūriu nesvarbu, ar Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Vokietijos Federacinė Respublika susitaria dėl PVM teisės aktų taikymo šioje teritorijoje ir kaip tai daro. Šią sąlygą atitinka tiek vienašališkas vienos iš suinteresuotųjų valstybių narių apmokestinimas, tiek apmokestinimas, dėl kurio tos valstybės narės susitarė. Dėl to vienos iš šių valstybių narių vienašališkas nagrinėjamų sandorių apmokestinimas atitinka Sąjungos teisės reikalavimus. Tolesni galimi suinteresuotųjų valstybių narių susitarimai yra jų dvišalių santykių, grindžiamų tarptautinės teisės normomis, įskaitant 1984 m. Sienos sutartį, klausimas. Vis dėlto tai nėra Sąjungos teisės objektas.

65. Tai galima palyginti su gerai žinomu solidariosios atsakomybės institutu civilinėje teisėje, kai keli skolininkai yra atsakingi už tam tikros prievolės įvykdymą, tačiau vieno iš jų įvykdyta prievolė patenkina kreditoriaus reikalavimą ir šiam nebereikia kištis į tolesnius tarpusavio skolininkų atsiskaitymus.

[46] Nors ir tai nėra akivaizdu, nes pagal 1984 m. Sienos sutarties 1 straipsnio 2 dalį bendra teritorija taip pat apima įrenginius vandenyje.

[47] 1986 m. sausio 23 d. Sprendimas *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

66. Dėl to pagal ES teisę nedraudžiama Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje apmokestinti PVM transporto paslaugų, teikiamų kondominiumo teritorijoje. Jei toks apmokestinimo kompetencijos padalijimas Vokietijos Federacinės Respublikos netenkina, ji gali sudaryti atitinkamą susitarimą su Liuksemburgo Didžiąja Hercogyste pagal 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnį.

67. Priešingai, nei nuogąstavo Vokietijos vyriausybė, šis sprendimas nesukelia dvigubo nurodytų paslaugų apmokestinimo pavojaus.

68. Kaip savo pastabose nurodo pati Vokietijos vyriausybė, dvigubas tų pačių sandorių apmokestinimas prieštarauja pagrindiniam bendros PVM sistemos principui – jos neutralumui [48]. Direktyvoje 77/388 nustatytomis taisyklėmis, apibrėžiančiomis apmokestinamų sandorių vykdymo vietą, be kita ko, siekiama išvengti dvigubo tų pačių sandorių apmokestinimo skirtingose valstybėse narėse.

69. Dėl to, jei sandoris buvo apmokestintas valstybėje narėje pagal Direktyvos 77/388 taisykles, tai reiškia, kad jis negali būti dar kartą apmokestinamas kitose valstybėse narėse. Toks dar kartą sumokėtas mokestis būtų laikomas mokesčiu, surinktu pažeidžiant Sąjungos teisę, ir turėtų būti grąžintas [49]. Prireikus vienos suinteresuotosios valstybės narės mokesčių administratorius, vykdydamas administracinį bendradarbiavimą, turi pateikti prašymą suteikti informacijos kitų valstybių narių mokesčių administratoriams [50]. Dvigubo apmokestinimo draudimą kontroliuoja nacionaliniai teismai; jie, kilus abejonių, turi galimybę, o kartais ir pareigą, kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą [51].

70. Be to, tarp suinteresuotųjų valstybių narių kilus ginčui dėl PVM teisės aktų taikymo kondominiumo teritorijoje, šios valstybės, siekdamos kompromiso, gali perduoti šį ginčą Teisingumo Teismo jurisdikcijai pagal SESV 273 straipsnį.

Santrauka

71. Kaip matyti iš to, kas išdėstyta, Direktyvos 77/388 nuostatos visapusiškai taikomos sandoriams, sudaromiems kondominiumo teritorijoje, neatsižvelgiant į tai, ar sudarytas 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnyje numatytas susitarimas. Konkrečios šių nuostatų taikymo kondominiumo teritorijoje taisyklės gali būti nustatytos tame susitarime. Vis dėlto, jeigu jo nėra, pagal Sąjungos teisę nedraudžiama vienai iš suinteresuotųjų valstybių narių vienašališkai apmokestinti šių sandorių. Toks apmokestinimas reiškia draudimą apmokestinti tuos pačius sandorius kitoje suinteresuotoje valstybėje narėje.

[48] Visų pirma žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *CHEZ Elektro Bulgaria ir FrontEx International* (C-427/16 ir C-428/16, EU:C:2017:890, 66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[49] Visų pirma žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *CHEZ Elektro Bulgaria ir FrontEx International* (C-427/16 ir C-428/16, EU:C:2017:890, 67 punktas), taip pat 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 52 punktas).

[50] 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, rezoliucinės dalies 3 punktas).

[51] 2020 m. birželio 18 d. Sprendimas *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 51 punktas).

Išvada

72. Atsižvelgdamas į visas išdėstytas aplinkybes siūlau pateikti tokį atsakymą į *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Liuksemburgas) pateiktą klausimą:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, 2 straipsnio 1 punktas, siejamas su šios direktyvos 3 straipsnio 2 dalimi, turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas keleivinio transporto paslaugoms, teikiamoms teritorijoje, kurią pagal tarptautinius susitarimus apima bendras Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos suverenitetas, neatsižvelgiant į tai, ar šios valstybės narės yra sudariusios susitarimą dėl šios nuostatos taikymo šioje teritorijoje taisyklių.

Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama abiem valstybėms narėms pagal susitarimą arba vienai iš jų vienašališkai apmokestinti šių paslaugų. Pastaruoju atveju antroji iš šių valstybių narių netenka teisės apmokestinti šių sandorių.