

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 sierpnia 2022 r.(*)

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

W sprawie C-294/21

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (sąd kasacyjny, Luksemburg) postanowieniem z dnia 6 maja 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 maja 2021 r., w postępowaniu:

État luxembourgeois,

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

przeciwko

Navitours Sàrl,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, L. Bay Larsen, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego pierwszej izby, I. Ziemele, P.G. Xuereb i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Navitours Sàrl – C. Kaufhold, avocat,
- w imieniu rządu luksemburskiego – A. Germeaux oraz T. Uri, w charakterze pełnomocników, których wspiera F. Kremer, avocat,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz P.-L. Krüger, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz V. Uher, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1) (zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy État luxembourgeois (pa?stwem luksemburskim) i administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (organem ds. rejestracji, maj?tku publicznego i VAT, Luksemburg) (zwanym dalej „luksemburskim organem podatkowym”) a Navitours Sàrl w przedmiocie sposobu traktowania w zakresie podatku od warto?ci dodanej (VAT) us?ug ?eglugi turystycznej wykonywanych przez t? spó?k? na Mozeli.

Ramy prawne

Prawo mi?dzynarodowe

3 Zgodnie z art. 1 ust. 1 traktatu pomi?dzy Wielkim Ksi?stwem Luksemburga a Republik? Federaln? Niemiec w sprawie wytyczenia wspólnej granicy pomi?dzy oboma pa?stwami, podpisanego w dniu 19 grudnia 1984 r. (zwanego dalej „traktatem z dnia 19 grudnia 1984 r.”):

„Wsz?dzie, gdzie Mozela, Sûre lub Our tworz? granic? zgodnie z traktatem z dnia 26 czerwca 1816 r., stanowi? one terytorium wspólne, podlegaj?ce wspólnej suwerenno?ci obu umawiaj?cych si? pa?stw”.

4 Artyku? 5 ust. 1 tego traktatu przewiduje:

„Umawiaj?ce si? pa?stwa reguluj? kwestie dotycz?ce prawa maj?cego zastosowanie na terytorium wspólnym podlegaj?cym wspólnej suwerenno?ci w drodze dodatkowego porozumienia”.

Prawo Unii

5 Szósta dyrektywa zosta?a uchylona i zast?piona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). Jednak?e z uwagi na czas wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych sporu w post?powaniu g?ównym zastosowanie w tym sporze ma szósta dyrektywa.

6 Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega?y „dostawa towarów lub us?ug ?wiadczona [dostawa towarów i ?wiadczenie us?ug dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

7 Artyku? 3 ust. 1–3 wspomnianej dyrektywy przewidywa?:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy:

»terytorium pa?stwa cz?onkowskiego« oznacza terytorium kraju okre?lone w odniesieniu do ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego w ust. 2 i 3,

[...]

2. Do celów niniejszej dyrektywy »terytorium kraju« oznacza obszar, na którym stosuje si? Traktat ustanawiaj?cy Europejsk? Wspólnot? Gospodarcz?, okre?lony w odniesieniu do ka?dego

państwa czonkowskiego w art. 227.

3. Następujące terytoria poszczególnych państw czonkowskich nie stanowi części terytorium kraju:

– Republika Federalna Niemiec:

wyspa Helgoland,

terytorium Büsingen,

[...]”.

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, z którego świadczona 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;

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 Luksemburska spółka Navitours oferuje usługi usług turystycznej na odcinku Mozeli, nad którym Republika Federalna Niemiec i Wielkie Księstwo Luksemburga wspólnie wykonują władztwo państwowe na podstawie art. 1 traktatu z dnia 19 grudnia 1984 r. (zwanym dalej „kondominium niemiecko-luksemburskim”). Ze względu na ten status działalność ta była przez wiele lat uznawana przez luksemburski organ podatkowy za nieobjętą zakresem stosowania VAT, w związku z czym nie domagał się on zapłaty tego podatku od sprzedaży biletów na transport osób wykonywany przez Navitours.

10 W dniu 5 sierpnia 2015 r. ów organ podatkowy wydał z urzędu decyzje podatkowe określające wysokość obrotów Navitours za lata 2004 i 2005, na podstawie których usługi transportowe świadczone przez tę spółkę zostały uznane za objęte VAT.

11 Owe decyzje podatkowe wydane z urzędu były następstwem wyroku Cour d'appel (sądu apelacyjnego, Luksemburg) z dnia 10 lipca 2014 r. wydanego w ramach postępowania sądowego między Navitours a wspomnianym organem podatkowym, dotyczącego traktowania pod względem podatkowym nabycia statku przez tę spółkę. Zgodnie z tym wyrokiem VAT od usług transportu osób w kondominium niemiecko-luksemburskim może być pobrany albo przez Wielkie Księstwo Luksemburga, albo przez Republikę Federalną Niemiec. W braku opodatkowania przez niemieckie organy podatkowe nie istniałoby żadne ryzyko podwójnego opodatkowania.

12 Ponieważ odwołanie wniesione przez Navitours od decyzji podatkowych z dnia 5 sierpnia 2015 r. zostało oddalone, spółka ta wniosła skargę o ich uchylenie do tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sądu rejonowego w Luksemburgu, Luksemburg).

13 Wyrokiem z dnia 23 maja 2018 r. sąd ten uwzględnił skargę, orzekając, że ponieważ sporne usługi transportu były zlokalizowane w kondominium niemiecko-luksemburskim, zarówno Republika Federalna Niemiec, jak i Wielkie Księstwo Luksemburga mogły potencjalnie dokonać poboru VAT, lecz że szczególna lokalizacja działalności Navitours wymagała ustanowienia mechanizmu umożliwiającego zapewnienie poboru VAT przy jednoczesnym uniknięciu podwójnego opodatkowania. W braku takiego mechanizmu kwestia powiązania podatkowego z określonym państwem działalności wykonywanej przez Navitours nie została uregulowana, w związku z czym luksemburski organ podatkowy nie miał podstaw do opodatkowania obrotu tej spółki.

14 Państwo luksemburskie i luksemburski organ podatkowy wniosły apelację od tego wyroku, a Cour d'appel (sąd apelacyjny) utrzymał go w mocy wyrokiem z dnia 11 grudnia 2019 r., od którego strony te wniosły skargę kasacyjną.

15 W ramach skargi kasacyjnej państwo luksemburskie i luksemburski organ podatkowy utrzymują, że szósta dyrektywa, a w szczególności jej art. 2, ma być zastosowanie do spornych usług transportowych.

16 Mając wątpliwości co do wykładni tej dyrektywy, Cour de cassation (sąd kasacyjny, Luksemburg) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 pkt 1 [szóstej dyrektywy] [...] lub art. 9 ust. 2 lit. b) [tej] dyrektywy [...] mają zastosowanie i prowadzą do opodatkowania VAT w Luksemburgu usług transportu osób realizowanych przez usługodawcę z siedzibą w Luksemburgu na terytorium kondominium, takiego jak kondominium określone na mocy [traktatu z dnia 19 grudnia 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 [tego] traktatu [...]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie może opodatkować usługi usługi turystycznej świadczone przez usługodawcę mającego siedzibę w tym państwie członkowskim na terytorium stanowiącym na mocy umowy międzynarodowej zawartej między tym państwem a innym państwem członkowskim wspólne terytorium podlegające wspólnej suwerenności tych państw członkowskich.

18 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlegają dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

19 W odniesieniu do miejsca świadczenia usług art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że za takie uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi, względnie w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa – jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj

przebywa.

20 Jednakże zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy miejscem świadczenia usług transportowych jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonywanych odległości.

21 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że usługi będące przedmiotem postępowania głównego stanowi „świadczenie usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy i są wykonywane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze.

22 Jednakże sąd odsyłający, wychodząc z założenia, że usługi rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi „usługi transportowe” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, których miejscem świadczenia jest kondominium niemiecko-luksemburskie, wyrazi wątpliwości co do tego, czy usługi transportowe świadczone w tym kondominium mogłyby być opodatkowane przez Wielkie Księstwo Luksemburga, jako że nie jest pewne, czy można je uznać za świadczone „na terytorium kraju” w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy.

23 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że usługi rozpatrywane w postępowaniu głównym polegają w szczególności na organizowaniu na statkach rejsów turystycznych, które koczą się w tym samym miejscu, w którym się rozpoczynają. W tych okolicznościach należy w pierwszej kolejności zbadać, czy takie świadczenia są rzeczywiście objęte art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy jako usługi transportowe.

24 W tym względzie należy zauważyć, że zawarte w tym przepisie pojęcie „usług transportowych” nie zostało zdefiniowane w szóstej dyrektywie.

25 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, ustalenie znaczenia i zakresu pojęcia, których definicji prawo Unii nie zawiera, powinno być dokonywane zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, z uwzględnieniem kontekstu, w którym są one użyte, i celów uregulowania, którego są częścią (wyrok z dnia 1 października 2020 r., Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Co się tyczy zwyczajowego znaczenia wyrażenia „usługi transportowe” w języku potocznym, należy wskazać, że dotyczy ono usług polegających na przewozie z jednego do drugiego miejsca osób lub towarów. Pojęcie to jest wystarczająco szerokie, aby objąć usługi, których zasadniczy element polega na przemieszczaniu osób na odległości większe niż pomijalne, mimo że usługa ta rozpoczyna się i kończy w tym samym miejscu, a jej cel ma charakter turystyczny.

27 Także wykadni potwierdza cel art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

28 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału celem przepisów art. 9 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy jest uniknięcie z jednej strony zbiegu waciwości mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jeżeli chodzi konkretnie o art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł, że zasada ustanowiona w tym przepisie jest konieczna ze względu na to, iż sam charakter wykonania tego szczególnego świadczenia usług, jakim jest transport, który może być wykonywany na terytorium kilku państw członkowskich, wymaga innego kryterium, które powinno zasadniczo pozwolić na wyznaczenie odpowiednich kompetencji poszczególnych państw członkowskich na potrzeby opodatkowania. Ta szczególna zasada określenia miejsca opodatkowania usług transportowych ma zatem na celu zapewnienie, by każde państwo członkowskie opodatkowało te usługi dla

czy?ci trasy przebytej na jego terytorium (wyrok z dnia 6 listopada 1997 r., Reisebüro Binder, C?116/96, EU:C:1997:520, pkt 13, 14).

30 Rozwa?ania te zachowuj? wa?no?? równie? wtedy, gdy us?uga, której zasadniczy element polega na przemieszczaniu osób, rozpoczyna si? i ko?czy w tym samym miejscu, a cel tej us?ugi ma charakter turystyczny.

31 Wyk?adni przedstawionej w pkt 26 niniejszego wyroku nie podwa?a zreszt? okoliczno??, ?e w wyroku z dnia 1 pa?dziernika 2015 r., Trijber i Harmsen (C?340/14 i C?341/14, EU:C:2015:641) Trybuna? orzek?, ?e dzia?alno?? polegaj?ca na odp?atnym ?wiadczeniu us?ugi przyjmowania pasa?erów na statek w celu zwiedzania przez nich miasta drog? wodn?, w celach rozrywkowych, nie stanowi us?ugi w „dziedzinie transportu” w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotycz?cej us?ug na rynku wewn?rznym (Dz.U. 2006, L 376, s. 36), wy?zczonej z zakresu zastosowania tej dyrektywy.

32 W tym wzgl?dzie wystarczy zauwa?y?, ?e – jak wskaza? w istocie rzecznik generalny w pkt 21–23 opinii – z uwagi na ró?ne cele art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy z jednej strony i art. 2 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2006/123 z drugiej strony poj?cia „us?ug transportowych” w rozumieniu pierwszego z tych przepisów i „us?ug w dziedzinie transportu” w rozumieniu drugiego z tych przepisów nie s? to?same. Nie mo?na zatem uzna?, ?e us?ugi, które nie wchodz? w zakres drugiego z tych poj??, s? w sposób konieczny wy?czone z zakresu pierwszego z tych poj??.

33 W zwi?zku z tym us?ugi takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, polegaj?ce w szczególno?ci na organizowaniu rejsów turystycznych na statkach, które ko?cz? si? w tym samym miejscu, w którym si? rozpocz??y, s? obj?te zakresem art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy jako us?ugi transportowe.

34 W zwi?zku z tym skoro, jak przypomniano w pkt 20 niniejszego wyroku, miejscem ?wiadczenia us?ug transportowych jest zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy miejsce, w którym odbywa si? transport, z uwzgl?dnieniem przebytych odleg?o?ci, nale?y uzna?, ?e miejscem ?wiadczenia us?ug rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym jest kondominium niemiecko?luksemburskie.

35 Nast?pnie nale?y ustali?, czy us?ugi transportu ?wiadczone w tym kondominium odp?atnie i przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze podlegaj? VAT, poniewa? s? one ?wiadczone „na terytorium kraju” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

36 Wyra?enie „terytorium kraju” zosta?o zdefiniowane w art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywy i odpowiada „obszar[owi], na którym stosuje si? traktat [EWG], okre?lonemu] w odniesieniu do ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego w art. 227”. Ponadto art. 3 ust. 3 tej dyrektywy wylicza terytoria, które s? wy?czone z „terytorium kraju”.

37 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e art. 299 WE, który zast?pi? art. 227 traktatu EWG, stanowi w ust. 1, ?e traktat stosuje si? w szczególno?ci do Republiki Federalnej Niemiec i Wielkiego Ksi?stwa Luksemburga. Artyku? 299 ust. 2–6 przewiduje pewne szczególne okoliczno?ci i odst?pstwa, które nie dotycz? jednak tych dwóch pa?stw cz?onkowskich. Po drugie, art. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy nie wymienia w?ród terytoriów pa?stw cz?onkowskich wy?czonych z terytorium kraju kondominium niemiecko?luksemburskiego.

38 Ponadto w zakresie, w jakim Trybuna? orzek? w tym kontek?cie, ?e system szóstej dyrektywy ma obligatoryjnie i bezwzgl?dnie zastosowanie na ca?ym terytorium krajowym pa?stw cz?onkowskich i ?e okre?lenie zakresu i granic tego terytorium nale?y do ka?dego z pa?stw cz?onkowskich, zgodnie z normami prawa mi?dzynarodowego publicznego (wyrok z dnia 29

marca 2007 r., Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 54, 55 i przytoczone tam orzecznictwo), należy również wskazać, że w swoich uwagach rzędy niemiecki i luksemburski podniosły, że zarówno dla Republiki Federalnej Niemiec, jak i dla Wielkiego Księstwa Luksemburga terytorium kondominium niemiecko-luksemburskiego jest w istocie po prostu „na terytorium kraju” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywy.

39 W tych okolicznościach usługi transportu świadczone w kondominium niemiecko-luksemburskim odpłatnie i przez podatnika działającego w takim charakterze są świadczone „na terytorium kraju” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlegają opodatkowaniu VAT.

40 Ponadto, biorąc pod uwagę status kondominium takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym jako wspólne terytorium podlegające wspólnej suwerenności dwóch państw członkowskich oraz wobec braku jakichkolwiek szczególnych wskazówek w szóstej dyrektywie dotyczących sposobu opodatkowania usług, których miejscem świadczenia jest takie kondominium, usługi te mogą być co do zasady opodatkowane przez każde z tych dwóch państw członkowskich.

41 Niemniej jednak, jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt 68 i 69 opinii i jak orzekł Trybunał, podwójne opodatkowanie tych samych transakcji jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 września 2003 r., *Cookies World*, C-155/01, EU:C:2003:449, pkt 60; a także 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 tam orzecznictwo). W związku z tym opodatkowanie usług świadczonych w takim kondominium przez jedno z państw członkowskich, które wykonują wspólnie władztwo państwowe na tym terytorium, skutkuje uniemożliwieniem drugiemu państwu członkowskiemu opodatkowania tych samych usług. Pozostaje to bez uszczerbku dla możliwości uregulowania przez te państwa członkowskie w inny sposób opodatkowania świadczonych w tym kondominium usług w drodze porozumienia, takiego, jak w kontekście niniejszej sprawy przewiduje art. 5 ust. 1 traktatu z dnia 19 grudnia 1984 r., pod warunkiem, że uniknie się nieopodatkowania przychodów i podwójnego opodatkowania.

42 Rząd niemiecki podnosi jednak, że przy stosowaniu i wykładni szóstej dyrektywy należy przestrzegać zasad ogólnych prawa międzynarodowego, które ograniczają jego zdaniem jednostronne wykonywanie suwerenności w ramach kondominium takiego jak kondominium niemiecko-luksemburskie i uzależniają je od zgody drugiego państwa uczestniczącego w sprawie. Tym samym wykonywanie przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Republikę Federalną Niemiec ich kompetencji w dziedzinie VAT na ich wspólnym suwerennym terytorium jest niemożliwe bez porozumienia zawartego na podstawie art. 5 traktatu z dnia 19 grudnia 1984 r. Ponadto zdaniem rzędu niemieckiego dyrektywa ta nie stoi na przeszkodzie temu, aby zainteresowane państwa członkowskie tymczasowo zrzekły się opodatkowania zgodnie z tymi zasadami.

43 W tym względzie należy przypomnieć, że VAT jest co do zasady pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika, przy czym odstąpienia od tej zasady ogólnej należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2021 r., *Dubrovin & Tröger – Aquatics*, C-373/19, EU:C:2021:873, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo). Każde państwo członkowskie ma obowiązek podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych środków mogących zapewnić pełny pobór VAT należnego na jego terytorium (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Tymczasem przyjęcie argumentacji rzędu niemieckiego przedstawionej w pkt 42 niniejszego wyroku oznaczałoby umocliwienie państwom członkowskim utworzenia obszaru, na którym świadczone tam usługi nie podlegałyby jakimkolwiek opodatkowaniu VAT, mimo że odnośnie

państwa członkowskie uznają ten obszar za znajdujący się „na terytorium kraju” w rozumieniu prawa Unii w dziedzinie VAT, a obszar ten nie podlega żadnemu odstępowi.

45 Przyjęcie tej argumentacji prowadziłoby również do naruszenia zasady neutralności podatkowej, zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru VAT (wyrok z dnia 16 marca 2017 r., *Identi*, C-493/15, EU:C:2017:219, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo), jako że VAT nie byłby pobierany od usług takich jak bilet przedmiotem postępowania głównego, podczas gdy te same usługi świadczono gdzieś indziej przez inne podmioty podlegające VAT.

46 W związku z tym w niniejszym przypadku brak umowy w dziedzinie poboru VAT między Republiką Federalną Niemiec a Wielkim Księstwem Luksemburga w odniesieniu do kondominium niemiecko-luksemburskiego nie może stanowić przeszkody dla opodatkowania usług świadczonych na obszarze tego kondominium.

47 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie ma obowiązek opodatkowania usług eglugi turystycznej świadczonych przez usługodawcę mającego siedzibę w tym państwie członkowskim na terytorium stanowiącym na mocy umowy międzynarodowej zawartej między tym państwem a innym państwem członkowskim wspólne terytorium podlegające wspólnej suwerenności tych dwóch państw członkowskich, które nie jest objęte żadnym odstępstwem przewidzianym w prawie Unii, o ile owe usługi nie zostały już opodatkowane przez to drugie państwo członkowskie. Opodatkowanie przez jedno z państw członkowskich tych usług uniemożliwia drugiemu państwu członkowskiemu ich opodatkowanie, bez uszczerbku dla możliwości uregulowania przez te dwa państwa członkowskie w inny sposób opodatkowania usług świadczonych na tym terytorium, w szczególności w drodze porozumienia, pod warunkiem, że uniknie się nieopodatkowania przychodów i podwójnego opodatkowania.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 2 pkt 1 i art. 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r.

należy interpretować w ten sposób, że:

państwo członkowskie ma obowiązek opodatkowania usług eglugi turystycznej świadczonych przez usługodawcę mającego siedzibę w tym państwie członkowskim na terytorium stanowiącym na mocy umowy międzynarodowej zawartej między tym państwem a innym państwem członkowskim wspólne terytorium podlegające wspólnej suwerenności tych dwóch państw członkowskich, które nie jest objęte żadnym odstępstwem przewidzianym w prawie Unii, o ile owe usługi nie zostały już opodatkowane przez to drugie państwo członkowskie. Opodatkowanie przez jedno z państw członkowskich tych usług uniemożliwia drugiemu państwu członkowskiemu ich opodatkowanie, bez uszczerbku dla możliwości uregulowania przez te dwa państwa członkowskie w inny sposób opodatkowania usług świadczonych na tym terytorium, w szczególności w drodze

porozumienia, pod warunkiem, że uniknie się nieopodatkowania przychodów i podwójnego opodatkowania.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.