

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 7. aprillil 2022(1)

Kohtuasi C-294/21

État du Grand-Duché de Luxembourg,

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

versus

Navitours Sàrl

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Luksemburgi Suurhertsogiriigi kassatsioonikohus))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 2 punkt 1 ja artikli 9 lõike 2 punkt b – Kohaldamisala – Maksustatavad tehingud – Veoteenuste osutamise koht – Turismikruisid Moseli jõel – Kondomiiniumi staatusega jõgi

Sissejuhatus

1. Kui ebatõenäoline see ka ei tunduks, siis käesoleva asja tekkelugu ulatub enam kui 200 aasta taha, täpsemalt 1815. aasta Viini kongressini. Selle kongressi lõppakti(2) artiklis 25, mis puudutas „Preisi asundusi Reini vasakkaldal“, on nimelt ette nähtud, et Moseli, Sûre'i ja Ouri jõed kuuluvad ulatuses, milles need on ülalmainitud asunduste piiriks, ühiselt piirivõimudele. See kokkulepe kinnitati ning seda täpsustati Madalmaade Kuningriigi ja Preisi Kuningriigi 26. juunil 1816 Aachenis sõlmitud piirilepingu artiklis 27.
2. Kuigi ei Preisi Kuningriiki ega Madalmaade Kuningriiki tollasel kujul ega ka Viini kongressil kokku lepitud korda ennast ei ole enam ammu olemas, on mainitud kokkulepe endiselt kehtiv ning praegu kajastub see Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud kahe riigi vahelise ühise piirijoone lepingu(3) (edaspidi „1984. aasta piirileping“) artikli 1 lõikes 1. See leping kinnitab, et territoorium, mille üle kaks riiki valitsevad ühiselt, on Euroopa integratsiooni vaimu selge väljendus, kuid paradoksaalsel kombel põhjustab see ühine valitsemine praktikas neile kahele liikmesriigile raskusi oma seadusest – käesoleva asja kontekstis käibemaksu käsitlevatest õigusnormidest – tulenevate kohustuste täitmisel.
3. Nagu aga kohtujurist A. L. Dutheillet de Lamothe(4) on juba märkinud, siis Viini kongressi

kokkulepped ja sellest tulenevad rahvusvaheliste lepingute sätted ei tohiks takistada Euroopa Liidu õiguse täielikku kohaldamist ja tõhusust kogu selle territooriumil, sealhulgas territooriumil, mille üle valitsevad sätete alusel kaks riiki ühiselt. Seoses sellega teen ettepaneku käsitleda käesolevat asja Euroopa Liidu asjakohaste õigusnormide alusel ning mitte seada nende kohaldamist sõltuvusse eri liikmesriikide vahel sõlmitud rahvusvahelistest lepingutest ja nendes lepingutes ettenähtud kokkulepete sõlmimisest.

Õiguslik raamistik

Rahvusvaheline õigus

4. 1984. aasta piirilepingu artikli 1 lõikes 1 on kehtestatud Saksamaa ja Luksemburgi ühine valitsemine (kondomiinium) piirijõgedel:

„Kõikjal, kus Moseli, Sûre'i või Ouri jõed moodustavad piiri 26. juuni 1816. aasta lepingu kohaselt^[5], kujutavad need jõed endast ühist territooriumi, mille üle kaks lepingu sõlminud riiki valitsevad ühiselt“.

5. Kõnealuse lepingu artikli 5 lõikes 1 on sätestatud:

„Lepingu sõlminud riigid reguleerivad jagatud valitsemisega hõlmatud ühisel territooriumil kohaldatava õiguse küsimust lisakokkuleppes“.

Kuni tänaseni ei ole sellist lisakokkulepet sõlmitud.

Liidu õigus

6. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas⁽⁶⁾, mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EÜ⁽⁷⁾, artikli 2 punkti 1 kohaselt:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

7. Selle direktiivi artikli 3 lõikes 2 on sätestatud:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel tähendab „riigi territoorium“ Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud artiklis 227“.

8. Ülaltoodud direktiivi artikli 9 lõikes 1 ja lõike 2 punktis b on sätestatud:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[...]

b) on veeteenuste osutamise kohaks see koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid“.

Faktilised asjaolud, menetluse kulg ja eelotsuse küsimused

9. Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühing Navitours Sàrl tegeleb turismikruiiside korraldamisega Moseli jõe lõigul, mis on hõlmatud ühise valitsemisega 1984. aasta piirilepingu kohaselt. Moseli jõe sellise eristaatuse tõttu on maksuhaldurid käsitlenud äriühingu Navitours tegevust käibemaksu käsitlevate õigusnormide tähenduses riigist väljaspool toimuva tegevusena, mistõttu maksuhaldurid ei ole nõudnud käibemaksu tasumist ülaltoodud kruiiside hinnalt.

10. 2004. aastal soetas äriühing Navitours Madalmaadest reisilaeva, mis oli mõeldud kasutamiseks äriühingu tegevuses. Maksuhaldur kohaldas selle laeva puhul ühendusesisest soetamist käsitlevaid õigusnorme, mis tähendab, et tehing oli Madalmaades käibemaksust vabastatud ja see maksustati Luksemburgis(8). Maksuhaldur keelas aga äriühingul Navitours kasutada kõnealuse laeva ostult tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust, väites, et seoses asjaoluga, et äriühingu tegevus kondomiiniumi kuuluvatel vetel ei ole maksustatud, ei soetanud äriühing nimetatud laeva maksustatava tegevuse jaoks, mis on mahaarvamisõiguse saamise tingimuseks.

11. Äriühingu Navitours kaebuse järel seadis ülalnimetatud mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise lõpuks kahtluse alla Cour d'appel (apellatsioonikohus, Luksemburg) oma 10. juuli 2014. aasta otsusega, milles ta leidis, et kõnealuse äriühingu tegevus maksustatakse kas Luksemburgis või Saksamaal ning seetõttu on äriühingul mahaarvamisõigus olemas.

12. Sellest kohtuotsusest lähtudes nõudis maksuhaldur oma 5. augusti 2015. aasta otsusega äriühingult Navitours käibemaksu tasumist äriühingu tegevuselt maksustamisaastatel 2004 ja 2005. Kuid Navitoursi kaebuse tulemusel tühistas tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg piirkondlik kohus) selle otsuse oma 23. mai 2018. aasta kohtuotsusega. See kohus leidis eelkõige, et võttes arvesse kondomiiniumi territooriumil käibemaksu kohaldamist reguleeriva lepingu puudumist Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel, ei ole Luksemburgi maksuhalduril volitust koguda sellel territooriumil toimuvalt tegevuselt käibemaksu. Selle otsuse jättis Cour d'appel (apellatsioonikohus) oma 11. detsembri 2019. aasta otsusega muutmata.

13. État du Grand-duché de Luxembourg (Luksemburgi Suurhertsogiriigi riigikassa) ja Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luksemburgi maksuhaldur) esitasid viimati mainitud kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation (kassatsioonikohus, Luksemburg) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi [77/388] artikli 2 [punkt] 1, mis sätestab, et „Käibemaksuga maksustatakse: 1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“,

või direktiivi [77/388] artikli 9 lõike 2 punkt b, milles on sätestatud, et „veeteenuste osutamise kohaks on see koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid“,

on kohaldatav(ad) ja tingib (tingivad) selle, et Luksemburgis maksustatakse käibemaksuga reisijateveo teenuseid, mida osutab Luksemburgis asuv teenuseosutaja, juhul kui neid teenuseid osutatakse kondomiiniumi piires, mis on [1984. aasta piirilepingu kohaselt] määratletud kui ühine territoorium, mille üle valitsevad ühiselt Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Saksamaa Liitvabariik ning

mille puhul ei ole veoteenuste osutamisel käibemaksu sissenõudmise kohta olemas kahe riigi vahelist kokkulepet, mis on ette nähtud [1984. aasta piirilepingu] artikli 5 lõikega 1, mille kohaselt „Lepingu sõlminud riigid reguleerivad jagatud valitsemisega hõlmatud ühisel territooriumil kohaldatava õiguse küsimust lisakokkuleppes“?

14. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtule 10. mail 2021. Kirjalikke seisukohti esitasid äriühing Navitours, Luksemburgi ja Saksamaa valitsus ning Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas istungit mitte korraldada. Pooled vastasid Euroopa Kohtu küsimustele kirjalikult.

Analüüs

15. Esitades käesolevas asjas eelotsuse küsimust, tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus tegelikult kaks probleemi: esiteks, kas, võttes arvesse kondomiiniumi territooriumil käibemaksu kohaldamist reguleeriva lepingu puudumist Luksemburgi ja Saksamaa vahel, tuleks neid õigusnorme kohaldada sellel territooriumil osutatavatele veoteenustele, ning teiseks, kas nende kohaldamine toob kaasa või võib kaasa tuua kõnealuste teenuste maksustamise Luksemburgis.

16. Need küsimused on küll omavahel tihedalt seotud, kuid on tegelikult eraldiseisvad ja neid tuleb käsitleda eraldi. Enne seda aga tuleb lahendada sissejuhatav küsimus, nimelt see, kas meil on tegemist veoteenustega direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses.

Kruisid veoteenustena käibemaksu kontekstis

17. Kohtuotsuses Trijber ja Harmsen(9) leidis Euroopa Kohus üksikasjaliku analüüsi tulemusena(10), mida tuleb kontrollida liikmesriigi kohtul, et tegevus, mis seisneb reisijatele tasu eest paadisõidu pakkumises, mille käigus neile korraldatakse ürituste raames linnaekskursioon veeteid mööda, ei kujuta endast „transpordi valdkonna teenust“ direktiivi 2006/123/EÜ artikli 2 lõike 2 punkti d tähenduses(11).

18. Seetõttu tuleb kaaluda, kas selle kohtupraktika kontekstis on äriühingu Navitours osutatavad teenused üldse veoteenused direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses. Eitav vastus sellele küsimusele muudaks käesolevas asjas esitatud otseselt selle õigusnormi tõlgendamist puudutava eelotsuse küsimuse mõttekuks. Seetõttu esitas Euroopa Kohus pooltele selleteemalise küsimuse(12).

19. Ma ei leia aga, et direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punktis b sisalduva mõiste „veoteenused“ tõlgendamine identselt direktiivi 2006/123 mõistega „transpordi valdkonna teenused“ oleks põhjendatud. Jagan siinkohal seisukohta, mida Navitours, Luksemburgi valitsus ja komisjoni väljendasid oma vastustes Euroopa Kohtu küsimusele(13).

20. Alustuseks tahaksin märkida, et Euroopa Kohtu ülaltoodud otsus põhineb suuresti põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste väga spetsiifilisel iseloomul ühes kohtuasjadest, mis lõpetati kohtuotsusega Trijber ja Harmsen, mille puhul vedu ise oli tähtsuse poolest teisejärguline.(14). Miski ei viita aga sellele, et sarnase iseloomuga oleksid äriühingu Navitours teenused, mida käsitleb käesoleva asja põhikohtuasi. Kõnealused teenused seisnevad nimelt kruiside korraldamises siseveekogudel ehk tegevuses, mille puhul reisijate vedamine on väga tähtis element(15).

21. Olenemata aga neist faktilistest erinevustest toetab mõistete „veoteenused“ direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses ja „transpordi valdkonna teenused“ direktiivi 2006/123 artikli 2 lõike 2 punkti d tähenduses erinevat tõlgendamist nende õigusnormide täiesti erinev eesmärk. Sellele samale aspektile juhivad oma vastustes Euroopa Kohtu küsimustele tähelepanu äriühing Navitours, Luksemburgi valitsus ja komisjon.

22. Direktiiv 2006/123 konkretiseerib teenuste osutamise vabadust ja teenuseosutajate ettevõtlusvabadust ühtsel turul. Selle direktiivi artikli 2 lõike 2 punkti d eesmärk on jätta selle kohaldamisalast välja teenused, mis on hõlmatud (praeguse) ELTL kolmanda osa VI jaotise erisätetega ja nendel sätetel põhinevate teisest õigusaktidega ning millele ei kohaldata ELTL artikli 58 lõike 1 kohaselt teenuste osutamise vabaduse üldpõhimõtet. Seda õigusnormi tuleb seega tõlgendada kitsalt, nii et seda kohaldatakse ainult sellistele teenustele, mille puhul teenuste osutamise vabaduse mittekohaldamine on põhjendatud ja tuleneb ELTLi sätetest. Oma otsuses Trijber ja Harmsen leidis Euroopa Kohus, et ühe põhikohtuasja esemeks olevate teenuste selline väljajätmine ei ole põhjendatud.

23. Täiesti teistsuguse iseloomuga on direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkt b. Selle eesmärk ei ole reguleerida üksikasjalikult veoteenuseid üldiselt seoses muude teenuste kategooriatega, vaid üksnes reguleerida üksikasjalikult neid teenuseid ühes aspektis, nimelt seoses nende osutamise kohaga. Seejuures tuleb meeles pidada, et tehingute käibemaksuga maksustamise koha üksikasjaliku reguleerimise peamine mõte on see, et see koht määrab pädevuse neid tehinguid maksustada. Seega, kui tehing puudutab mistahes viisil rohkem kui ühte liikmesriiki (näiteks vedu ühest liikmesriigist teise), siis on selle tehingu tegemise koha kindlaksmääramise põhimõtted olulised maksustamispädevuse määratlemiseks nende liikmesriikide vahel. Üldreegel on, et maksustamine peaks toimuma kohas, kus kaupa või teenust tegelikult tarbitakse.

24. Direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b kohaselt on veoteenuste osutamise kohaks see koht, kus vedu (tegelikult) toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid. Seetõttu pidas liidu seadusandja reaalsusele kõige lähemaks lahendust, mille puhul veoteenuse osutamise kohana käsitletakse transpordivahendi asukohta teenuse osutamise ajal, mil transpordivahend liigub(16). Sellise teenuse maksustamise pädevus määratakse seega transpordivahendiga konkreetse liikmesriigi territooriumil läbitud vahemaa põhjal, mitte näiteks pealelaadimiskoha või teenuse osutamise aja alusel(17).

25. Selles kontekstis tuleks veoteenuseks direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses lugeda kõik teenused, mille üheks või peamiseks elemendiks on inimeste või kaupade liigutamine tühisest suuremate vahemaade taha(18), olenemata liigutamise eesmärgist (kaubandus, turism, meelelahutus jms) ning sellest, kas teenus algab ja lõppeb ühes ja samas kohas või eri kohtades. Igas sellises olukorras võib maksustamispädevus jaotuda mitme liikmesriigi vahel ja see jaotus peab toimuma kõnealuse õigusnormi kohaselt, võttes arvesse läbitud vahemaid.

26. Niisugune kõnealuste mõistete eristamine direktiivide 77/388 ja 2006/123 alusel ei ole minu hinnangul vastuolus põhimõttega, mille kohaselt ELi õiguse eri õigusaktides kasutatud sarnaseid termineid tuleks tõlgendada sarnaselt(19).

27. Esiteks, nende kahe õigusnormi erinev olemus ja eesmärk, millele on ülalpool viidatud, õigustab mõistete „veoteenused“ ja „transpordi valdkonna teenused“ erinevat tõlgendamist nendes kahes õigusaktis. Sarnaseid teenuseid saab seetõttu nende kahe õigusakti kohaldamisel kvalifitseerida erinevalt.

28. Teiseks ei ole nende mõistete tõlgenduste täielik vastavus niikuinii võimalik.

29. Ühest küljest on direktiivi 2006/123 artikli 2 lõike 2 punktis d transpordi valdkonna teenuste hulka liigitatud sadamateenused. Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et selle õigusnormiga on hõlmatud ka sõidukite tehnölevaatuse teenused(20). Seega ei ole minu hinnangul kahtlust, et ei sadamateenuseid ega tehnölevaatuse teenuseid ei saa käsitleda veoteenustena direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses. Eelkõige oleks nende teenuste puhul võimatu kohaldada selles õigusnormis ette nähtud läbitud vahemaa kriteeriumi.

30. Teisest küljest kuulutas Euroopa Kohus sõnaselgelt määruse (EMÜ) nr 3577/92(21) kohaldamisalasse merekruisid ja seega ka ELTL transporti käsitlev VI jaotise, mille alusel käesolev määrus välja anti(22). Siseveekruisi oleks keeruline käsitleda erinevalt, kuigi nende kohta kehtivad ELTLi samade sätete alusel välja antud teiste määruste sätted(23).

31. Nagu sellest tuleneb, on raske ühtselt tõlgendada mõistet „vedu“ ja selle mõiste tuletist termineid ELi eri õigusaktide alusel, mis reguleerivad selle valdkondi. Samuti ei leia ma, nagu eespool märkisin, et selline ühtne arusaam oleks vajalik, arvestades nende õigusnormide erinevaid eesmärgi.(24).

32. Eeltoodut silmas pidades teen ettepaneku asuda seisukohale, et teenused, mis seisnevad kruiside korraldamises jõelaeval, kujutavad endast veoteenust direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses.

Käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohaldamine kondomiiniumi territooriumil

33. Direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b kohaselt on sisevee veoteenuste osutamise kohaks Moseli jõe lõigul, mis kujutab endast piiri Luksemburgi ja Saksamaa vahel, nende vete ala, 1984. aasta piirilepingu kohaselt aga ala, mille üle valitsevad ühiselt need kaks liikmesriiki ehk kondomiinium. Seetõttu tuleb uurida, kas kõnealuse direktiivi kohaldamise tingimused on sellel territooriumil täidetud, ehk esiteks, kas see territoorium on liikmesriigi territoorium kõnealuse direktiivi artikli 3 lõike 2 tähenduses, ning teiseks, kas ja mis tingimustel võivad need liikmesriigid sellel territooriumil kohaldada kõnealuse direktiivi ülevõtmiseks vastu võetud sätteid.

Kondomiiniumi territoorium riigi territooriumina käibemaksu käsitlevate õigusnormide kontekstis

34. Nagu ma juba mainisin, siis äriühingu Navitours tegevust Moseli jõel kruiside korraldamise valdkonnas ei maksustatud käibemaksuga seetõttu, et Luksemburgi (ja tundub, et ka Saksamaa) maksuhaldurid ei pidanud kondomiiniumi territooriumil toimuvat tegevust riigi territooriumil toimuvaks tegevuseks käibemaksu käsitlevate õigusnormide tähenduses. See tulenes kõnealuse territooriumi eristaatusest territooriumina, mille üle valitsevad kaks liikmesriiki ühiselt. Kuigi Luksemburgi maksuhaldur muutis oma seisukohta seoses vajadusega anda Navitoursile selleks tegevuseks mõeldud laeva soetamise kuludelt käibemaksu mahaarvamise õigus, näib, et vaadet kondomiiniumi territooriumi maksustamise eristaatuse kohta jagavad põhikohtuasja esimese ja teise astme kohtud.

35. Ma leian siiski, et see seisukoht ei olnud õige.

36. Direktiivi 77/388 artikli 3 lõikes 2 määratletakse riigi territoorium Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 299 määratletud territoriaalse kohaldamisala alusel(25). Selle viimase õigusnormi kohaselt on asutamisleping ning seega ka direktiiv 77/388 kohaldatavad eelkõige Saksamaa Liitvabariigi ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi suhtes. Kuigi see õigusnorm sisaldab mitut erandit ja erireeglit, ei kehti ükski neist kondomiiniumi territooriumil(26). Samuti ei ole see territoorium välja jäetud riigi territooriumi mõistest direktiivi 77/388 artikli 3 lõike 3 alusel.

37. Ülaltoodu põhjal saab jõuda vaid järeldusele, et kondomiinium kuulub riigi territooriumi hulka direktiivi 77/388 artikli 3 lõike 2 tähenduses. Vastasel juhul tuleks asuda seisukohale, et sellel territooriumil ei ole liidu õigus üldse kohaldatav, mis oleks aga absurdne järeldus.

38. Kõnealuse juhtumi spetsiifika seisneb aga selles, et tegemist on korraga kahe liikmesriigi territooriumiga; see on aga erandjuhtum, mida direktiivi 77/388 autorid ette ei näinud. Seetõttu tuleks vastata küsimusele, millistel põhimõtetel tuleks seda direktiivi kõnealusel territooriumil kohaldada.

Käibemaksu käsitlevate õigusnormide kondomiiniumi territooriumil kohaldamise tingimused

39. Saksamaa valitsus ja Navitours tõid oma käesolevas asjas esitatud tähelepanekutes välja teesi, et rahvusvahelise avaliku õiguse põhimõtete kohaselt on ühe asjassepuutuva riigi valitsemise teostamiseks kondomiiniumi territooriumil nõutav teise asjassepuutuva riigi nõusolek, mistõttu on Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi pädevuse teostamine käibemaksu valdkonnas nende ühise valitsemise alla kuuluval territooriumil võimatu ilma 1984. aasta piirilepingu artikli 5 alusel sõlmitud kokkuleppeta(27). Peale selle ei takista Saksamaa valitsuse hinnangul direktiiv 77/388 seda, et mõlemad asjassepuutuvad liikmesriigid loobuksid ajutiselt sellel territooriumil tehtud tehingute maksustamisest kooskõlas rahvusvahelise õigusega ja heanaaberlike suhete huvides.

40. ELi õiguse kontekstis on see tees minu hinnangul aga täiesti alusetu.

41. Kui rääkida direktiivist 77/388, siis see ei sisalda ühtegi õigusnormi, mis lubaks Luksemburgi Suurhertsogiriigil ja Saksamaa Liitvabariigil hoiduda kondomiiniumi territooriumil tehtud tehingute maksustamisest. Selle direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik tasu eest teenuste osutamise tehingud ning kõik erandid sellest põhimõttest peavad olema määratletud selgelt ja kitsalt(28). Direktiiv ei sisalda ühtegi sätet, mis vabastaks kondomiiniumi territooriumil tehtud tehingud maksustamisest.

42. Kui aga rääkida 1984. aasta piirilepingust, siis tuleb ennekõike märkida, et ELi õigus austab rahvusvahelist õigust ulatuses, milles see määratleb liikmesriikide suveräänsuse territoriaalse ulatuse. ELi õiguse territoriaalne kohaldamisala on täpselt määratletud viitega sellise suveräänsuse ulatusele, mis on kindlaks määratud rahvusvahelise õiguse ja selle rakendamiseks välja antud liikmesriigi õigusega. See on konkreetselt tagatud Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklis 299(29), käibemaksu valdkonnas aga direktiivi 77/388 artikli 3 lõikes 2(30). See kehtib ka Saksamaa valitsuse viidatud otsuste kohta(31).

43. Seoses ülaltooduga ja 1984. aasta piirilepingu artikli 1 kohaselt võivad nii Luksemburgi Suurhertsogiriik kui ka Saksamaa Liitvabariik teostada kondomiiniumi territooriumil käibemaksualast maksupädevust (ja peavad seda tegema) ning neil on õigus kokku leppida selle teostamise reeglites.

44. Teisest küljest, nagu Euroopa Kohtul on olnud võimalus mitmel korral otsustada, ei saa kahe liikmesriigi vahelise lepingu sätteid nendevahelistes suhetes kohaldada, kui need on vastuolus asutamislepingu sätetega(32). Sama peab minu arvates kehtima sellise lepingu vastuolu kohta ELi teisese õiguse aktidega; vastasel juhul võivad liikmesriigid leppida kokku erandites ELi õigusest, mis kahjustaks ELi õiguse tõhusust. Seoses sellega ei saa 1984. aasta piirilepingu artiklis 5 ette nähtud kokkuleppe puudumine põhjendada ELi õigusega vastuolus olevat olukorda ehk kondomiiniumi territooriumil tehtavate tehingute käibemaksuga jätkuvat maksustamata jätmist. Seejuures tuleb märkida, et 1984. aasta piirileping on hilisem kui direktiiv 77/388 ja seega olid mõlemad asjassepuutuvad liikmesriigid piirilepingu sõlmimise hetkel teadlikud kõnelausest

direktiivist tulenevatest kohustustest.

45. Lõpuks, mis puudutab Saksamaa valitsuse argumenti, et kondomiiniumi territooriumil tehtud tehingute maksustamata jätmine on ajutise iseloomuga, sest asjassepuutuvatel riikidel on pooleli läbirääkimised asjakohase kokkuleppe teemal, tuleb märkida, et see n-ö ajutus kestab juba ligi 45 aastat(33). Samuti ei ole direktiivis 77/388 kondomiiniumi territooriumi puhul ette nähtud ei püsivaid ega ajutisi erandeid.

46. Ülaloodud järeldusi ei sea kahtluse alla ka rakendusotsuse 2010/579/EL vastuvõtmine nõukogu poolt(34). See otsus käsitles Luksemburgi ja Saksamaa vahelise Moseli piirisilla tunnustamist täielikult Luksemburgi territooriumil asuvana selle silla renoveerimise käigus tehtud kaubatarnete, osutatud teenuste ja ühendusesisesete kaubatarnete maksustamise eesmärgil.

47. Vastupidi sellele, mida Navitours oma tähelepanekutes välja pakub, ei olnud selle otsuse põhjuseks asjaolu, et silla renoveerimise raames tehtud tehingutele ei olnud võimalik kohaldada käibemaksu käsitlevaid õigusnorme, vaid kõigest vajadus lihtsustada nende kohaldamist, märkides nende tehingute tegemise kohaks ühe liikmesriigi territooriumi(35). See ei puudutanud ainult tehinguid, mille tegemise kohaks oli kondomiiniumi territoorium, vaid ka tehinguid, mille tegemise kohaks oli direktiivi 2006/112/EÜ kohaselt ainult ühe liikmesriigi territoorium. Pealegi viitab selle otsuse pealkiri ise selgelt, et see võimaldab kasutada *erandeid* kõnealusest direktiivist, mitte nende rakendamiseks vajalikke vahendeid.

48. Lisaks oli nimetatud otsuse vastuvõtmise üks tingimus, et sellel ei oleks negatiivset mõju ELi käibemaksu omavahenditele(36). Asjaolul, et alates aastast 1978 ei ole maksustatud kondomiiniumi territooriumil tehtavaid tehinguid, on selline negatiivne mõju aga kahtlemata olemas.

49. Samuti väärib lisamist – mida käesolev juhtum ja põhikohtuasja käik hästi illustreerib –, et kõnealuste tehingute maksustamata jätmine põhjustab käibemaksu kohaldamisel täiendavaid kõrvalekaldeid, mis on seotud varasemates käibeetappides tehtud tehingutega. Need on sellised tehingud nagu kruisilaeva omandamine kasutamiseks kondomiiniumi territooriumil toimivas tegevuses, mis on põhikohtuasja vaidluse aluseks, mida samuti ei maksustata (äriühingu Navitours(37) esialgse seisukoha kohaselt) või mida maksustatakse ilma mahaarvamisõiguseta (maksuhalduri esialgse seisukoha kohaselt(38)) või mis annavad mahaarvamisõiguse hoolimata sellest, et käibe hilisemas etapis tehtavad tehingud ei ole tegelikult maksustatavad (põhikohtuasja esimese ja teise astme kohtute lahendite kohaselt(39)). Ükski neist olukordadest ei vasta direktiivi 77/388 õigusnormidele(40).

50. Eeltoodut arvestades tuleb asuda seisukohale, et jättes kondomiiniumi territooriumil tehtud tehingud käibemaksuga maksustamata, eiravad nii Luksemburgi Suurhertsogiriik kui ka Saksamaa Liitvabariik oma kohustusi, mis on neile pandud direktiiviga 77/388 (praegu direktiiv 2006/112)(41). Need tehingud on viidatud õigusnormide alusel maksustatavad ja 1984. aasta piirilepingu artiklis 5 ette nähtud kokkuleppe puudumine ei vabasta neid liikmesriike oma kohustuste täitmisest.

51. Seega tuleb veel kindlaks teha, kas direktiiviga 77/388 on vastuolus ühe asjassepuutuva liikmesriigi poolt kondomiiniumi territooriumil osutatavate teenuste ühepoolne maksustamine.

Kondomiiniumi territooriumil tehtavate tehingute maksustamine ühe asjassepuutuva liikmesriigi poolt

52. Nagu tuleneb direktiivi 77/388 seitsmendast põhjendusest, siis tehingute käibemaksuga maksustamise koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on eelkõige vältida liikmesriikidevahelisi pädevusvaidlusi, mis võivad viia nende tehingute topeltmaksustamiseni või maksustamata jätmiseni(42). ELi seadusandja ei ole aga ette näinud ega reguleerinud

kondomiiniumi eriolukorda, mille puhul selle territooriumil tehtavad tehingud kuuluvad kahe liikmesriigi maksupädevusse.

53. 1984. aasta piirilepingu artikli 5 kohaselt peaks kõnealuse olukorra lahendama selle õigusnormi alusel Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel sõlmitud kokkulepe. Kõnealused liikmesriigid ei ole aga sellist kokkulepet sõlminud. Kokkuleppe puudumine ja sellest tulenev kondomiiniumi territooriumil tehtud tehingute maksustamata jätmine ei too kaasa mitte ainult käibemaksu käsitlevate õigusnormide rikkumist, vaid seda võib käsitleda ka ELL artikli 4 lõikes 3(43) ette nähtud lojaalse koostöö põhimõtte rikkumisena. Seetõttu tuleb kaaluda, kuidas määrata kindlaks asjassepuutuvate liikmesriikide maksupädevus nende tehingute maksustamisel hoolimata sellest, et nende liikmesriikide vahel puudub asjakohane kokkulepe.

Komisjoni ettepanek

54. Komisjon teeb oma seisukohtades ettepaneku käsitada sellises erandlikus olukorras veeteenuse osutamise kohana selle alustamise kohta ehk põhikohtuasja faktiliste asjaolude juures jõesadamat, kust veeteenuse osutamiseks kasutatav kruisilaev väljub. Selle ettepaneku eeliseks on kahtlemata asjaolu, et see lahendab selgelt maksupädevuse küsimuse, kuna erinevalt Moseli jõe vetest asuvad selle kaldal asjaomaste liikmesriikide, põhikohtuasja asjaolude puhul Luksemburgi ainuterritooriumil. See ettepanek on kooskõlas ka tarbimiskohas maksustamise üldpõhimõttega, sest reisijateveo teenuse tarbimise kohana saab käsitleda kohta, kust reisijad teele asuvad.

55. Ma siiski ei leia, et Euroopa Kohus peaks selle ettepaneku vastu võtma, ja seda kolmel põhjusel.

56. Esiteks, direktiivis 77/388 puudub sellele ettepanekule igasugune alus. Teenuste osutamise kohta on selles direktiivis ette nähtud ainult teenuse osutaja tegevuskohas maksustamise üldpõhimõte (artikli 9 lõige 1) ning mitu erandit, millest üks on seotud veeteenustega ja mille kohaselt tuleb teenuse osutamise kohaks tuleb lugeda veo toimumiskoht (artikli 9 lõike 2 punkt b). Direktiivis puuduvad aga sätted, mis kasvõi analoogia alusel võimaldaks siduda veeteenuse osutamise kohta kohaga, kust kõnealune vedu algab.

57. Täielikkuse huvides lisan, et kehtivad õigusnormid määratlevad veeteenuse osutamise kohana selle alguskoha, kuid ainult mittemaksukohustuslastele osutatavate ühendusesiseste kaubaveoteenuste korral(44). Reisijateveo teenuste puhul aga kehtib sama põhimõte mis direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punktis b, mille kohaselt on sellise teenuse osutamise kohaks koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid(45). Seega ei võimalda isegi selle sätte dünaamiline tõlgendus siduda reisijateveo teenuse osutamise kohta selle veo alguskohaga.

58. Veelgi enam, kui Euroopa Kohus komisjoni ettepaneku vastu võtaks, tekiks kahtlus, kas tema väljapakutud reegel kehtib ainult kondomiiniumi territooriumil või ka muudes eri liikmesriikide vahelise reisijateveo olukordades. Ma ei näe põhjust, et kondomiiniumi territooriumi kohta peaks kehtima teistsugused põhimõtted kui muudes sarnastes olukordades kohaldatavad põhimõtted. Kondomiiniumi territooriumil käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohaldamise raskus on tehnilist laadi ja eeldab lahendust kehtivate õigusnormide alusel, mitte aga tõlgendamise korras eraldiseisvate õigusnormide loomist. Komisjoni ettepaneku kohaldamine kõigile reisijateveo teenustele eri liikmesriikide vahel tähendaks omakorda direktiivi 77/388 *de facto* muutmist.

59. Teiseks, komisjoni ettepanekul ei ole aluseid käesoleva asja faktilises olukorras. Nagu 1984. aasta piirilepingu artikli 1 lõikes 3 on ette nähtud, siis ühise valitsemisega hõlmatud territooriumi piiri määrab vee ja maapinna kokkupuutumise joon. Teisisõnu, Moseli jõe vee pind tervikuna moodustab kondomiiniumi territooriumi. Direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b kohaselt

on teenuse osutamise kohaks koht, kus vedu toimub, võttes arvesse *läbitud vahemaad*, seega alates transpordivahendi, praegusel juhul laeva väljumise hetkest.

60. See tähendab, et kuigi reisijad istuvad laevale sadamas, mis saab asuda ainult ühe asjassepuutuva liikmesriigi territooriumil(46), toimub veoteenuste osutamine tervikuna vee pinnal ehk kondomiiniumi territooriumil. Seetõttu ei saa asuda komisjoni pakutud seisukohale, et see teenus algab ainult ühe liikmesriigi territooriumil ja seejärel kõigest jätkub kondomiiniumi territooriumil. Sel põhjusel ei saa käesolevas asjas tuua analoogiat kohtuasjaga, milles tehti kohtuotsus Trans Tirreno Express(47) ja milles Euroopa Kohus lubas maksustada meretransporditeenust, mis algab ja lõpeb ühe liikmesriigi territoriaalvetes, ka osas, milles see vedu toimus rahvusvahelistes vetes. Vedu Moseli jõe lõigul, mis on piiriks Luksemburgi ja Saksamaa vahel, toimub seega tervikuna territooriumil, mille üle valitsevad kaks liikmesriiki ühiselt.

61. Kolmandaks võib muidugi suhtuda väga kriitiliselt sellesse, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Saksamaa Liitvabariik ei ole seni sõlminud 1984. aasta piirilepingu artiklis 5 ette nähtud kokkulepet ega ole seetõttu ka maksustanud kondomiiniumi territooriumil osutatavaid veoteenuseid. See ei muuda aga asjaolu, et selle territooriumi üle valitsevad need kaks liikmesriiki ühiselt ning et seetõttu teostavad mõlemad riigid selle territooriumi üle põhimõtteliselt maksupädevust ja neil on ELi õiguse kohaselt õigus määrata, kuidas seda pädevust teostatakse.

62. Komisjoni ettepanek aga jätaks Saksamaa Liitvabariigi kondomiiniumi territooriumil ilma tema maksupädevusest ulatuses, milles veoteenuseid sellel territooriumil osutatakse sadamast, mis asub ainult Luksemburgi territooriumil (ja vastupidi). Direktiivis 77/388 puuduvad aga sätted, mis õigustaks riikide ilmajätmist sellest pädevusest.

63. Samuti ei ole see vajalik, kuna minu arvates võib praegusel juhul ELi õiguse alusel leida palju lihtsama lahenduse.

Minu pakutav lahendus

64. ELi õiguse kohaselt peab kondomiiniumi territooriumil osutatavaid teenuseid maksustama viisil, mis on kooskõlas direktiiviga 77/388. Selles kontekstis ei ole eriti tähtis see, kas ja mil viisil Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Saksamaa Liitvabariik lepivad kokku sellel territooriumil käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohaldamise. Nii ühepoolne maksustamine ühe asjassepuutuva liikmesriigi poolt kui ka maksustamine liikmesriikide vahel kokkulepitud viisil vastavad sellele tingimusele. Ülaltoodu põhjal vastab nimetatud tehingute ühepoolne maksustamine ühe nimetatud liikmesriigi poolt ELi õiguse nõuetele. Muud võimalikud kokkulepped asjassepuutuvate liikmesriikide vahel on nende kahepoolsete suhete küsimus, mis põhineb rahvusvahelise õiguse õigusnormidel, sh 1984. aasta piirilepingul. See ei ole aga ELi õiguse huviobjekt.

65. Seda olukorda saab võrrelda tsiviilõiguses tuntud solidaarse maksustamise põhimõttega, mille puhul määratletud soorituse täitmise eest vastutab mitu võlgnikku, kui aga soorituse täidab üks neist, siis rahuldatakse võlausaldaja nõue ja võlausaldaja ei pea sekkuma edasistesse arveldustesse võlgnike vahel.

66. ELi õigus ei takista kondomiiniumi territooriumil osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamist Luksemburgis. Kui aga selline maksupädevuse jaotumine ei sobi Saksamaa Liitvabariigile, saab ta sõlmida Luksemburgi Suurhertsogiriigiga asjakohase kokkuleppe tulenevalt 1984. aasta piirilepingu artiklist 5.

67. Vastupidi Saksamaa valitsuse kartusele ei too selline lahendus kaasa kõnealuste teenuste topeltmaksustamise ohtu.

68. Nagu see valitsus ise oma tähelepanekutes märgib, on nende samade tehingute topeltmaksustamine vastuolus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõttega, milleks on selle süsteemi neutraalsuse põhimõte(48). Direktiivis 77/388 sisalduvate põhimõtete eesmärk, millega määratakse kindlaks maksustatavate tehingute toimumise koht, on muu hulgas vältida samade tehingute topeltmaksustamist eri liikmesriikides.

69. Seega, kui konkreetne tehing on maksustatud ühes liikmesriigis direktiivi 77/388 põhimõtete kohaselt, on selle uuesti maksustamine teistes liikmesriikides keelatud. Selline uuesti kogutud maks oleks ELi õigusega vastuolus oleval viisil kogutud maks ja selle puhul kehtiks tagastamiskohustus(49). Vajaduse korral peaksid ühe asjassepuutuva liikmesriigi maksuhaldurid halduskoostöö raames taotlema asjakohast teavet teise liikmesriigi ametiasutustelt(50). Topeltmaksustamise keeldu kontrollivad liikmesriigi kohtud, kellel on kahtluste korral võimalus ja mõnikord ka kohustus paluda Euroopa Kohtult ELi õiguse sätete nõuetekohast tõlgendust(51).

70. Pealegi, kui asjassepuutuvate liikmesriikide vahel tekib vaidlus käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohaldamise üle kondomiiniumi territooriumil, võivad need riigid kompromissi alusel anda selle vaidluse ELTL artikli 273 kohaselt Euroopa Kohtu pädevusse.

Kokkuvõte

71. Nagu ülaltoodud kaalutlustest nähtub, kohaldatakse direktiivi 77/388 sätteid kondomiiniumi territooriumil tehtavatele tehingutele täies ulatuses, olenemata sellest, kas 1984. aasta piirilepingu artiklis 5 ette nähtud kokkulepe on sõlmitud või mitte. Nende sätete kohaldamise üksikasjalikud reeglid võib määratleda kõnealuses kokkuleppes. Selle kokkuleppe puudumise korral aga ei välista liidu õigus kõnealuste tehingute ühepoolset maksustamist ühe asjassepuutuva liikmesriigi poolt. Selline maksustamine tähendab samade tehingute teises asjaomas liikmesriigis maksustamise keeldu.

Ettepanek

72. Kõikide eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour de cassationi (kassatsioonikohus, Luksemburg) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ) artikli 2 punkti 1 koostoides nõukogu selle direktiivi artikli 3 lõikega 2 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse reisijateveo teenustele, mida osutatakse territooriumil, mille üle valitsevad rahvusvaheliste lepingute alusel ühiselt Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Saksamaa Liitvabariik, olenemata sellest, kas need liikmesriigid on sõlminud kokkuleppe selle sätte kõnealusel territooriumil kohaldamise kohta.

Direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see ei takista kõnealuste teenuste maksustamist mõlema liikmesriigi poolt kokkuleppe kohaselt või ühepoolset ühe liikmesriigi poolt. Viimasel juhul kaotab teine liikmesriik õiguse neid tehinguid maksustada.

1 Algkeel: poola.

2 9. juuni 1815.

3 Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt kinnitatud 27. mai 1988. aasta seaduse alusel Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 19. detsembril 1984 sõlmitud kahe riigi vahelise ühise piirijoone ja kirjavahetuse lepingu kinnitamise kohta (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) (Mémorial nr A-26, 7.6.1988, lk 538).

4 Kohtujurist A. L. Dutheillet de Lamothe'i ettepanek kohtuasjas Muller ja Hein (10/71, EU:C:1971:76, lk 735–736). See kohtuasi puudutas EMÜ asutamislepingu artiklit 90 (praegu ELTL artikkel 106) territooriumil, mis on hõlmatud 1816. aasta lepinguga (vt käesoleva ettepaneku punkt 1).

5 Vt käesoleva ettepaneku punkt 1.

6 EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 28

7 EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

8 Kaupade ühendusesisest soetamist reguleerib direktiivi 77/388 XVIa jaotis. Liikmesriikide kohtutes toimunud menetluses vaidlustas äriühing Navitours kõnealuse tehingu sellise kvalifikatsiooni, kuivõrd tema hinnangul ei ole seoses Moseli jõe eristaatusega kõnealuse tehingu objektiks olev laev kunagi sõitnud Luksemburgi maksuterritooriumil. Selles seisukohas oli oma loogika, mis põhines viisil, kuidas maksuhaldur kondomiiniumi territooriumi käsitleb. Liikmesriigi kohtud ei nõustunud aga selle seisukohaga ja praegu ei ole äriühingu Navitours poolt laeva soetamise tehingu kvalifitseerimine ühendusesisese kaupade soetamisena põhikohtuasjas vaidluse objektiks.

9 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus (C-340/14 ja C-341/14, EU:C:2015:641, punktid 43–59 ja resolutsiooni punkt 1).

10 Minu ettepaneku kohaselt. Vaata minu ettepanekut liidetud kohtuasjades Trijber ja Harmsen (C-340/14 ja C-341/14, EU:C:2015:505, punktid 26–43).

11 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 12. detsembri 2006. aasta direktiiv teenuste kohta siseturul (ELT 2006, L 376, lk 36).

12 Nagu leiab oma vastuses sellele küsimusele äriühing Navitours, siis kui asuda seisukohale, et tema osutatavad teenused ei ole veoteenused direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti b tähenduses, tuleks käsitleda neid meelelahutusliku iseloomuga teenustena kõnealuse direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses. Selliseid teenuseid aga maksustatakse „teenuste tegeliku osutamise kohas“, mis äriühingu hinnangul tähendaks kondomiiniumi territooriumit. Ma ei ole aga kindel, kas ilma lisateabeta eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt saaks Euroopa Kohus kõnealused teenused nii kvalifitseerida ja n-ö päästa sel viisil käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluse.

13 Saksamaa valitsus andis nüansirikka vastuse, mille kohaselt on kõnealuste teenuste kvalifitseerimine veoteenustena eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses.

14 Vt 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Trijber ja Harmsen (C-340/14 ja C-341/14, EU:C:2015:641, punkt 56).

15 Teistsugune on olukord muidugi siis, kui laev jääb kai külge kinnitatuks ja seda kasutatakse muuks otstarbeks kui seilamiseks, näiteks rahvusvahelise lepingu allkirjastamiseks (nagu

Schengeni lepingu puhul). Sellisel juhul ei saa minu hinnangul rääkida veoteenusest (vt käesoleva arvamuse punktid 24 ja 25).

16 Vt analoogia alusel 6. novembri 1997. aasta kohtuotsus Reisebüro Binder (C?116/96, EU:C:1997:520, punktid 12–14).

17 Seda põhimõtet kinnitas Euroopa Kohus *expressis verbis* oma 6. novembri 1997. aasta kohtuotsuses Reisebüro Binder (C?116/96, EU:C:1997:520, punktid 15 ja 16).

18 Viimane väide jätab veoteenuste mõiste kohaldamisalast välja sellised teenused nagu esemete teisaldamine kraanaga.

19 Vt analoogia alusel kindlustuse mõiste kohta 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus United Biscuits (Pensions Trustees) ja United Biscuits Pension Investments (C?235/19, EU:C:2020:801, punkt 36).

20 15. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Grupo Itevelesa jt (C?168/14, EU:C:2015:685, resolutsiooni punkt 1).

21 Nõukogu 7. detsembri 1992. aasta määrus teenuste osutamise vabaduse põhimõtte kohaldamise kohta merevedudel liikmesriikides (merekabotaaž) (EÜT 1992, L 364, lk 7; ELT eriväljaanne 06/02, lk 10).

22 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Alpina River Cruises ja Nicko Tours (C?17/13, EU:C:2014:191).

23 Konkreetselt nõukogu 16. detsembri 1991. aasta määrus (EMÜ) nr 3921/91, millega nähakse ette tingimused, mille alusel mitteresidendist vedajad võivad vedada liikmesriigi siseveeteedel kaupu või reisijaid liikmesriigi sisevetel (EÜT 1991, L 373, lk 1; ELT eriväljaanne 07/01, lk 345).

24 Vt analoogia alusel kohtujurist P. Pikamäe ettepanek kohtuasjas United Biscuits (Pensions Trustees) ja United Biscuits Pension Investments (C?235/19, EU:C:2020:380, punkt 73).

25 Enne Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikkel 227.

26 Tuletan meelde, et kondomiinium eksisteeris juba enne 1984. aasta piirilepingu sõlmimist (vt käesoleva ettepaneku punkt 2).

27 Teadupärast selline kokkulepe puudub.

28 Vt analoogia alusel hiljutine 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Dubrovin & Tröger – Aquatics (C?373/19, EU:C:2021:873, punkt 22).

29 Nüüd ELL artikkel 52 ja ELTL artikkel 355. Vt samuti ELL artikli 77 lõige 4.

30 Nüüd nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT 2006, L 347, lk 1), ja millega asendati direktiiv 77/388, artikli 5 punkt 2.

31 Saksamaa valitsus tsiteerib eelkõige järgmisi kohtuotsuseid: 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, punkt 57 ja järgmised), ja 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Western Sahara Campaign UK (C?266/16, EU:C:2018:118, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Vt eelkõige 20. mai 2003. aasta kohtuotsus Ravil (C?469/00, EU:C:2003:295, punkt 37).

Samal eeldusel põhines 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158).

33 Direktiivi 77/388 artikli 1 kohaselt olid liikmesriigid kohustatud jõustama ühtse käibemaksusüsteemi hiljemalt 1. jaanuaril 1978. Kuigi 1984. aasta piirileping on hilisem, ei viita miski sellele, et maksustamisolukord oleks kondomiiniumi territooriumil olnud enne selle sõlmimist praegusest erinev.

34 Nõukogu 27. septembri 2010. aasta rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Saksamaa Liitvabariigil ja Luksemburgi Suurhertsogiriigil kohaldada meetet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2010, L 256, lk 20), artiklist 5.

35 Otsuse 2010/579 põhjendused 4 ja 5.

36 Otsuse 2010/579 põhjendus 6.

37 Vt käesoleva ettepaneku punktis 10 märgitud 8. joonealune märkus.

38 Vt käesoleva ettepaneku punkt 10.

39 Vt käesoleva ettepaneku punkt 11.

40 Kauplemise varasemates etappides tehtavad tehingud ei ole käesoleva kohtuasja ese ja seetõttu ma seda teemat ei käsitle. Selgitan vaid lühidalt, et esimeses ja kolmandas olukorras rikutakse põhimõtet, mille kohaselt tuleb maksustada kõik tehingud, mis on hõlmatud direktiivi 77/388 kohaldamisalaga ning mille korral ei kehti maksuvabastus, teise olukorra puhul aga rikutakse maksustamise neutraalsuse põhimõtet.

41 Vt 23. mai 1996. aasta otsus komisjon vs. Kreeka (C-331/94, EU:C:1996:211).

42 Vt 6. novembri 1997. aasta kohtuotsus Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, punkt 12), samuti hiljutine 17. detsembri 2015. aasta otsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

43 Vt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

44 Direktiivi 2006/112 artikkel 50.

45 Direktiivi 2006/112 artikkel 48.

46 Kuigi see pole ilmne, hõlmab ühine territoorium 1984. aasta piirilepingu artikli 1 lõike 2 kohaselt ka veerajatisi ja veepealseid rajatisi.

47 23. jaanuari 1986. aasta otsus Trans Tirreno Express (283/84, EU:C:1986:31).

48 Vt eelkõige 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus CHEZ Elektro Bulgaria ja FrontEx International (C-427/16 ja C-428/16, EU:C:2017:890, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Vt eelkõige järgmisi kohtuotsuseid: 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus CHEZ Elektro Bulgaria ja FrontEx International (C-427/16 ja C-428/16, EU:C:2017:890, punkt 67), ja 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 52).

50 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, resolutsiooni punkt 3).

51 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt
51).