

Laikina versija

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

Žanga

1. Kad ir kaip atrodytų neįtikėtina, šios bylos ištakos siekia daugiau nei 200 metų – 1815 m. Vienos kongresų. Šio kongreso Baigiamojo akto 25 straipsnyje(2) dėl „Prūsijos valdžiai kairiajame Reino krante“ buvo nuspręsta, kad Mozelio, Zauerio ir ro upės, tiek, kiek jos sudaro šių valdžiai ribų, bendrai priklauso besiribojantioms 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 meto pavidalo 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 praktikoje dėl šio bendro suvereniteto tos dvi valstybės narės susiduria su sunkumais vykdydamos sąsipareigojimus pagal Sąjungos teisę, o konkrečiai, kalbant apie šią bylą, pagal pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) teisės aktus.

3. Vis dėlto, kaip yra sakęs generalinis advokatas A. L. Dutheil de Lamothe(4), Vienos kongreso išvados ir iš jų išplaukiantis tarptautinis sutartinis nuostatos neturi kliudyti visapusiškam Sąjungos teisės taikymui ir veiksmingumui visoje Sąjungos teritorijoje, taip pat toje teritorijoje, kuri 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 tarptautiniu sutartinis nuostatomis ir šiose sutartyse numatytais susitarimais sudarymu.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

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

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

5. Šios sutarties 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Susitariančiųiosios valstybės klausimus, susijusius su bendroje teritorijoje, kuri apima bendras suverenitetas, taikytina teise, sprendžia sudarydamos papildomus susitarimus.“

Iki šiol toks papildomas susitarimas nebuvo sudarytas.

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 atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

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 steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį 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 steigta bendrovė *Navitours Sàrl* organizuoja kruizus Mozelio upės atkarpoje, kuri pagal 1984 m. Sienos sutartį apima bendras suverenitetas. Dėl šio specialaus upės statuso mokesčių administratorius bendrovės *Navitours* veiklą laiką vykdoma už šalies teritorijos, kaip tai suprantama pagal PVM teisės aktus, ribų, todėl mokesčių administratorius 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 taisyklės, t. y. sandoriui buvo netaikomas 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 atskaitę atsirasti, nes jos veikla kondominiumo vandenynse nebuvo apmokestinta.

11. Bendrovei *Navitours* apskundus sprendimą, atsisakymas suteikti teisę į atskaitę 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 atskaitę.

12. Atsižvelgdamas į šį sprendimą, 2015 m. rugpjūtio 5 d. sprendimu mokesčių administratorius pareikalavo, kad bendrovė *Navitours* sumokėtų PVM, taikytą jos veiklai 2004 ir 2005 mokesčiais 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 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 atlygą 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, kuri

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 papildomų susitarimų?“

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 Teisingumo Teismo užduotį klausimui.

Analizė

15. Savo klausimu 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 kondominio 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 ir 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, esančios 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 atlygą 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. Todėl, 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 taip, 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. Visgi 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 didžiulį 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 pagrindinis 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 ir bendrovė *Navitours*,

Liuksemburgo vyriausybė ir Komisija savo atsakymuose ? Teisingumo Teismo klausim?.

22. Direktyvoje 2006/123 konkretizuojama laisv? teikti paslaugas ir paslaug? teik?j? ?sisteigimo laisv? bendrojoje rinkoje. Šios direktyvos 2 straipsnio 2 dalies d punktu siekiama ? jos taikymo srit? ne?traukti paslaug?, kurioms taikomos konkre?ios SESV tre?iosios dalies VI antraštin?s dalies (dabartin?s) nuostatos ir jomis pagr?stos antrin?s teis?s akt? nuostatos, kurioms pagal SESV 58 straipsnio 1 dal? netaikomas bendrasis laisvo paslaug? teikimo principas. Tod?l ši nuostata turi b?ti aiškinama griežtai – kad ji taikoma tik toms paslaugoms, kuri? atžvilgiu laisv?s teikti paslaugas netaikymas yra pagr?stas ir išplaukia iš SESV nuostat?. Byloje *Trijber ir Harmsen* Teisingumo Teismas nusprend?, kad toks paslaug?, kurios buvo vienos iš pagrindini? byl? dalykas, ne?traukimas nebuvo pagr?stas.

23. Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktas yra visiškai kitokio pob?džio. Juo nesiekama konkre?iau reglamentuoti transporto paslaug? apskritai nei kit? kategorij? paslaug?, o tik konkre?iai reglamentuoti jas vienu aspektu, t. y. atsižvelgiant ? paslaug? suteikimo viet?. Reik?t? nepamiršti, kad išsamaus vietos, kurioje vykdomi PVM apmokestinami sandoriai, reglamentavimo esm? yra ta, kad ši vieta lemia ši? sandori? apmokestinimo kompetencij?. Taigi, kai sandoris kaip nors susij?s su daugiau nei viena valstybe nare (pvz., vežimas iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?), tokio sandorio vykdymo vietos nustatymo taisykl?s yra svarbios paskirstant apmokestinimo kompetencijas tarp t? valstybi? nari?. Bendroji taisykl? yra ta, kad apmokestinimas tur?t? b?ti vykdomas toje vietoje, kur prek?s ar paslaugos yra faktiškai suvartojamos.

24. Pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punkt? transporto paslaug? suteikimo vieta laikoma vieta, kur (faktiškai) vyksta transportavimas, „atsižvelgiant ? nuvažiuotus atstumus“. S?jungos teis?s akt? leid?jas laik?si nuomon?s, kad ar?iausiai realyb?s yra sprendimas, pagal kur? transporto paslaugos suteikimo vieta laikoma transporto priemon?s buvimo vieta paslaugos teikimo metu, kai transporto priemon? juda(16). Tod?l tokios paslaugos apmokestinimo kompetencij? lemia transporto priemon?s nuvažiuotas atstumas atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje, o ne, pavyzdžiui, pakrovimo vieta ar paslaugos suteikimo laikas(17).

25. Šiuo poži?riu bet kuri paslauga, kurios vienintel? ar pagrindin? sudedamoji dalis yra keleivi? ar preki? vežimas didesniais atstumais(18), neatsižvelgiant ? tai, koku tikslu (komercijos, turizmo, pramog? ir t. t.) ji teikiama ir ar pradedama ir baigiama teikti toje pa?ioje ar skirtingose vietose, mano nuomone, turi b?ti laikoma transporto paslauga, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punkt?. Kiekvienu tokiu atveju apmokestinimo kompetencijos gali b?ti paskirstytos tarp keli? valstyb?s nari? ir šis paskirstymas turi b?ti vykdomas pagal ši? nuostat?, t. y. atsižvelgiant ? nuvažiuotus atstumus.

26. Mano nuomone, tokio direktyvose 77/388 ir 2006/123 nagrin?jam? s?vok? apibr?ž?i? skirtumo nedraudžia taisykl?, kad panašios s?vokos, vartojamos skirtinguose S?jungos teis?s aktuose, turi b?ti aiškinamos panašiai(19).

27. Pirma, skirtingas abiej? teis?s akt? pob?dis ir tikslas, kaip nurodyta pirmiau, pateisina skirting? s?vok? „transporto paslaugos“ ir „paslaugos transporto srityje“ supratim? abiejuose teis?s aktuose. Tod?l panašios paslaugos gali b?ti kvalifikuojamos skirtingai, atsižvelgiant ? abiej? teis?s akt? tiksl?.

28. Antra, visiškai ši? s?vok? aiškinimo atitikimas vis tiek ne?manomas.

29. Pirma, Direktyvos 2006/123 2 straipsnio 2 dalies d punkte uosto paslaugos aiškiai priskiriamos prie paslaug? transporto srityje. Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad ši nuostata taikoma transporto priemoni? technin?s apži?ros paslaugoms(20). Mano nuomone, n?ra joki? abejoni?, kad nei uosto paslaugos, nei transporto priemoni? technin?s apži?ros 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 antraštinis dalis dėl transporto, kuria remiantis buvo priimtas šis reglamentas(22). Bet 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 pirmiau, sunku vienodai suprasti sąvoką „transportas“ ir jos išvestines sąvokas pagal įvairius Europos Sąjungos teisės aktus, reglamentuojančius įvairias transporto sritis. Be to, kaip jau minėjau, nemanau, kad toks vienodas supratimas yra būtinas, atsižvelgiant į skirtingus šios 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 šios 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 šios direktyvos 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 veiklai skirtu laivo įsigijimo savikaina, atrodo, kad pirmosios ir antrosios instancijos teismai pagrindinėse bylose pritarė nuomonei dėl specialaus kondominiumo teritorijos mokesčio 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 teritorinį taikymo sritį, kaip apibrėžta jos 299 straipsnyje(25). Pagal pastarąjį 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 kondominio 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 kondominio teritorija tuo pačiu metu yra dviejų valstybių narių šalies teritorija, o tai yra 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 kondominio teritorijoje

39. Vokietijos vyriausybė ir bendrovė *Navitours* savo pareiškimuose šioje byloje teigia, kad pagal tarptautinę viešąją teisę vienos iš suinteresuotų valstybių suverenitetui įgyvendinti kondominio teritorijoje reikalingas kitos valstybės sutikimas, todėl Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ar Vokietijos Federacinė Respublika PVM kompetencijos įgyvendinimas teritorijoje, kuri apima į bendrą suverenitetą, neįmanomas be susitarimo, sudaryto remiantis 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsniu(27). Be to, Vokietijos vyriausybės nuomone, Direktyva 77/388 nedraudžia abiem suinteresuotoms valstybėms narėms laikinai neapmokestinti šioje teritorijoje vykdomų sandorių pagal tarptautinę teisę ir geros kaimynystės interesus.

40. Visgi, 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 kondominio 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 kondominio teritorijoje vykdomų sandorių.

42. Kalbant apie 1984 m. Sienos sutartį, pirmiausia reikėtų pažymėti, kad Sąjungos teisėje laikomasi tarptautinės teisės tiek, kiek ją nustatoma valstybių narių suvereniteto teritorinė apimtis. Teritorinė Sąjungos teisės taikymo sritis tiksliai nurodoma atsižvelgiant į tarptautinę teisę ir į 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 kondominio 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 į santykiams, jei jos prieštarauja Sutarties nuostatom(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. kondominio teritorijoje vykdomų sandorių neapmokestinimo. Be to, reikėtų pažymėti, kad 1984 m. Sienos sutartis yra vėlesnė nei Direktyva 77/388, todėl jos sudarymo metu abi suinteresuotos valstybės narės žinojo apie savo įsipareigojimus pagal tą direktyvą.

45. Galiausiai, kalbant apie Vokietijos vyriausybės argumentą, kad kondominio teritorijoje

vykdom? sandori? neapmokestinimas yra laikinas, nes suinteresuotos valstyb?s nar?s šiuo metu derasi d?l atitinkamo susitarimo, pakanka pažym?ti, kad šis „laiknumas“ trunka jau beveik 45 metus(33). Be to, Direktyvoje 77/388 nenumatyta nei nuolatini?, nei laikin? leidžian?i? nukrypti nuostat?, susijusi? su kondominio teritorija.

46. Ši? išvad? taip pat nepaneigia tai, kad Taryba pri?m? ?gyvendinimo sprendim? 2010/579/ES(34). Šis sprendimas susij?s su pasienio tilto per Mozelio up? tarp Liuksemburgo ir Vokietijos priskyrimu vien Liuksemburgo teritorijai ir preki? tiekimo, paslaug? teikimo ir preki? tiekimo Bendrijos viduje apmokestinimu, susijusiu su šio tilto remontu.

47. Priešingai, nei teigiama bendrov?s *Navitours* pastabose, šis sprendimas buvo priimtas ne d?l to, kad PVM taisykl?s negali b?ti taikomos su tilto remontu susijusiems sandoriams, o tik d?l poreikio supaprastinti j? taikym? nurodant vienos valstyb?s nar?s teritorij? kaip ši? sandori? vykdymo viet?(35). Jis taikomas ne tik sandoriams, kuri? vykdymo vieta yra kondominio teritorija, bet ir sandoriams, kuri? vykdymo vieta pagal Direktyvos 2006/112 nuostatas b?t? išimtinai vienos valstyb?s nar?s teritorija. Be to, iš paties sprendimo pavadinimo aišku, kad juo leidžiama *nukrypti* nuo tos direktyvos nuostat?, o ne nuo joms taikyti b?tin? priemoni?.

48. Be to, viena iš šio sprendimo priežas?i? buvo ta, kad jis netur?jo neigiamo poveikio S?jungos nuosaviems ištekliais, surenkamiems iš PVM(36). Priešingai, tok? neigiam? poveik? neabejotinai turi tai, kad sandoriai, sudaryti kondominio teritorijoje, yra neapmokestinami nuo 1978 m.

49. Be to, reik?t? pažym?ti, kad, kaip puikiai matyti iš šios bylos ir proceso pagrindin?je byloje, d?l aptariam? sandori? neapmokestinimo atsiranda papildom? pažeidim?, susijusi? su PVM taikymu sandoriams, kurie vykdomi ankstesniuose prekybos etapuose. Tokie sandoriai, kaip antai kruizinio laivo, skirto veiklai kondominio teritorijoje vykdyti, ?sigijimas, d?l kurio kilo gin?as pagrindin?je byloje, arba neapmokestinami (pagal pirmin? bendrov?s *Navitours* pozicij?(37)), arba apmokestinami be teis?s ? atskait? (pagal pirmin? mokes?i? administratoriaus pozicij?(38)), arba suteikia teis? ? atskait?, nors v?lesniame prekybos etape sandoriai faktiškai neapmokestinami (pagal pirmosios ir antrosios instancijos teism? sprendimus pagrindin?je byloje(39)). N? viena iš ši? situacij? neatitinka Direktyvos 77/388 nuostat?(40).

50. Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, tiek Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, tiek Vokietijos Federacin? Respublika turi b?ti laikomos ne?vykdžiusiomis ?sipareigojim? pagal Direktyv? 77/388 (dabar – Direktyva 2006/112), nes neapmokestino PVM kondominio teritorijoje vykdom? sandori?(41). Tokie sandoriai pagal šias nuostatas yra apmokestinami, o 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnyje nurodyto susitarimo nesudarymas neatleidžia ši? valstybi? nari? nuo j? vykdymo.

51. Tod?l reikia nustatyti, ar Direktyvos 77/388 nuostatos draudžia vienašališkai apmokestinti paslaugas, kurias kondominio teritorijoje teikia viena iš atitinkam? valstybi? nari?.

Sandori?, kuriuos kondominio teritorijoje vykdo viena iš suinteresuot? valstybi? nari?, apmokestinimas

52. Iš Direktyvos 77/388 7 konstatuojamosios dalies matyti, kad teis?s akt?, reglamentuojan?i? PVM apmokestinam? sandori? vykdymo vietos nustatym?, tikslas vis? pirma yra išvengti tarp valstybi? nari? gin?? d?l jurisdikcijos, kurie gal?t? lemti dvigub? toki? sandori? apmokestinim? arba neapmokestinim?(42). Vis d?lto S?jungos teis?s akt? leid?jas nenumat? ir nereguliuoja išskirtin?s kondominio situacijos, kai jo teritorijoje vykdomi sandoriai patenka ? dviej? valstybi? nari? mokes?i? jurisdikcij?.

53. Pagal 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsn? ši situacija tur?t? b?ti išspr?sta 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 kondominio teritorijoje vykdomi sandorai neapmokestinimas ne tik lemia PVM teisės aktų pažeidimą, bet ir gali būti laikomas ES sutarties 4 straipsnio 3 dalyje nustatyto lojalios bendradarbiavimo principo pažeidimu(43). Todėl būtina apsvarstyti, kaip nustatyti suinteresuotų valstybių narių kompetencijų apmokestinti šiuos sandorius, jei jos nėra sudariusios atitinkamo susitarimo.

Komisijos pasiūlymas

54. Savo pastabose Komisija sako, kad tokiu išskirtiniu atveju transporto paslaugos teikimo vieta turėtų būti laikoma maršruto pradžia, t. y. pagrindinės bylos aplinkybės – upės uostas, iš kurio išplaukia transporto paslaugų 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 suinteresuotų valstybių narių teritorijoje, o pagrindinės bylos aplinkybės – Liuksemburgo teritorijoje. Šis pasiūlymas taip pat atitinka bendrąjį apmokestinimo vartojimo vietoje taisyklę, nes galima daryti prielaidą, kad keleivių vežimo paslaugos vartojimo vieta yra vieta, iš kurios keleiviai išvyksta į kelionę.

55. Visgi 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 teikimo įsisteigimo vietoje taisyklė (9 straipsnio 1 dalis) ir keletas išimčių, 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). Visgi 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 abejonų, ar jos siūloma taisyklė turėtų būti taikoma tik kondominio teritorijoje, ar ir kitais keleivių vežimo tarp skirtingų valstybių narių atvejais. Iš tiesų nematau jokios priežasties, kad kondominio teritorijai būtų taikomos kitokios taisyklės nei kitose panašiose situacijose. PVM teisės aktų taikymo kondominio 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 susilieimo linija. Kitaip tariant – visų kondominio teritorijų sudaro Mozelio vandens paviršius. Pagal 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 suinteresuotų 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 valstybų narų 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, kuri apima bendras šios 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 ir todėl neapmokestino transporto paslaugų, teikiamų kondominiumo teritorijoje. Vis dėlto tai nekeičia fakto, kad ši teritorija apima jūrą 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. Prieš mus Komisijos pasiūlymą, Vokietijos Federacinė Respublika netektų mokesčių jurisdikcijos kondominiumo teritorijoje, jei transporto paslaugos šioje teritorijoje būtų teikiamos iš priplaukos, esančios atskiroje Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teritorijoje (ir atvirkščiai). Visgi Direktyvoje 77/388 nėra nuostatų, kurios pateisintų šios jurisdikcijos panaikinimą.

63. Tai ir nėra būtina, nes, mano nuomone, nagrinėjamai situacijai pagal Sąjungos teisę galima rasti daug paprastesnį 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 koku būdu tai daro. Šis sąlygų atitinka tiek vienašališkas vienos iš suinteresuotų 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 suinteresuotų valstybių narių susitarimai yra jūrų 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 vykdymą, tačiau vieno iš jų vykdyta prievolė patenkina kreditoriaus reikalavimą ir pastarajam nebereikia kištis tolesnius tarpusavio skolininkų atsiskaitymus.

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 nurodymo 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 nustatytais taisyklėmis, apibrėžiančiomis apmokestinamų sandorių vykdymo vietą, be kita ko, siekiama išvengti dvigubo tų pačių sandorių apmokestinimo skirtingose

valstyb?se nar?se.

69. D?l to, jei sandoris buvo apmokestintas valstyb?je nar?je pagal Direktyvos 77/388 taisykles, tai reiškia, kad jis negali b?ti dar kart? apmokestinamas kitose valstyb?se nar?se. Toks dar kart? sumok?tas mokestis b?t? laikomas mokes?iu, surinktu pažeidžiant S?jungos teis?, ir tur?t? b?ti gr?žintas(49). Prireikus vienos suinteresuotos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius, vykdydamas administracin? bendradarbiavim?, turi pateikti prašym? suteikti informacijos kit? valstybi? nari? mokes?i? administratoriams(50). Dvigubo apmokestinimo draudim? kontroliuoja nacionaliniai teismai; jie, kilus abejoni?, turi galimyb?, o kartais ir pareig? kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?(51).

70. Be to, tarp suinteresuot? valstybi? nari? kilus gin?ui d?l PVM teis?s akt? taikymo kondominio teritorijoje, šios valstyb?s, siekdamos kompromiso, gali perduoti š? gin?? Teisingumo Teismo jurisdikcijai pagal SESV 273 straipsn?.

Santrauka

71. Kaip matyti iš to, kas išd?styta pirmiau, Direktyvos 77/388 nuostatos visapusiškai taikomos sandoriams, sudaromiems kondominio teritorijoje, neatsižvelgiant ? tai, ar sudarytas 1984 m. Sienos sutarties 5 straipsnyje numatytas susitarimas. Konkre?ios ši? nuostat? taikymo kondominio teritorijoje taisykl?s gali b?ti nustatytos tame susitarime. Vis d?lto jei jo n?ra, pagal S?jungos teis? nedraudžiama vienai iš suinteresuot? valstybi? nari? vienašališkai apmokestinti ši? sandori?. Toks apmokestinimas reiškia draudim? apmokestinti tuos pa?ius sandorius kitoje suinteresuotoje valstyb?je nar?je.

Išvados

72. Atsižvelgdamas ? visas pirmiau išd?stytas aplinkybes, si?lau pateikti tok? atsakym? ? *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Liuksemburgas) pateikt? klausim?:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io 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 b?ti aiškinamas taip, kad jis taikomas keleivinio transporto paslaugoms, teikiamoms teritorijoje, kuri? pagal tarptautinius susitarimus apima bendras Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir Vokietijos Federacin?s Respublikos suverenitetas, neatsižvelgiant ? tai, ar šios valstyb?s nar?s yra sudariusios susitarim? d?l šios nuostatos taikymo šioje teritorijoje taisykli?.

Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiama abiem valstyb?ms nar?ms pagal susitarim? arba vienai iš j? vienašališkai apmokestinti ši? paslaug?. Pastaruoju atveju antroji iš ši? valstybi? nari? netenka teis?s apmokestinti ši? sandori?.

1 Originalo kalba: lenk?.

2 1815 m. birželio 9 d.

3 Patvirtintos Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s 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. geguž?s 27 d. ?statymas d?l Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir Vokietijos Federacin?s Respublikos sutarties d?l abiej? valstybi? 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).

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

5 Žr. šios išvados 1 punkt?.

6 OL L 145, 1977 6 13, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23.

7 OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160.

8 Preki? ?sigijimas Bendrijos viduje reglamentuojamas Direktyvos 77/388 XVIa antraštin?je dalyje. Pagrindin?je byloje nacionaliniuose teismuose bendrov? *Navitours* gin?ijo tok? nagrin?jamo sandorio kvalifikavim?, nes, jos tvirtinimu, d?l specialaus Mozelio up?s statuso laivas, kuris buvo sandorio objektas, niekada nebuvo ?plauk?s ? Liuksemburgo mokes?i? teritorij?. Tokia pozicija nebuvo nelogiška, atsižvelgiant ? tai, kaip mokes?i? administratorius traktavo kondominio teritorij?. Visgi nacionaliniai teismai j? atmet? ir šiuo metu pagrindin?je byloje nekeliamas klausimas d?l bendrov?s *Navitours* laivo ?sigijimo kvalifikavimo kaip preki? ?sigijimo Bendrijos viduje.

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

10 Mano si?lymu. Žr. mano išvad? 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 d?l paslaug? vidaus rinkoje (OL L 376, 2006, p. 36).

12 Kaip savo atsakyme ? š? klausim? nurodo bendrov? *Navitours*, jei jos paslaugos neb?t? laikomos transporto paslaugomis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies b punkt?, jos tur?t? b?ti laikomos pramoginio pob?džio paslaugomis pagal šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirm? ?trauk?. Tokios paslaugos apmokestinamos toje vietoje, „kur šios paslaugos faktiškai teikiamos“, o tai, pasak bendrov?s, v?lgi reiškia kondominio teritorij?. Vis d?lto nesu ?sitikin?s, kad negav?s papildomos informacijos iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo Teisingumo Teismas gal?t? pats kvalifikuoti nagrin?jamas paslaugas ir taip išgelb?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? šioje byloje.

13 Vokietijos vyriausyb? pateik? daugiau niuans? atsakyme, pagal kur? nagrin?jam? paslaug? kvalifikavimas transporto paslaugoms priklauso prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo kompetencijai.

14 Žr. 2015 m. spalio 1 d. Sprendim? *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 krantin?je ir yra naudojamas ne plaukiojimo tikslais, o, pavyzdžiui, tarptautinei sutar?iai pasirašyti (kaip buvo Šengeno susitarimo atveju). Mano nuomone, tokiu atveju tai n?ra transporto paslaugos (žr. šios išvados 24 ir 25 punktus).

16 Taip pat žr. 1997 m. lapkri?io 6 d. Sprendim? *Reisebüro Binder* (C?116/96, EU:C:1997:520, 12–14 punktai).

- 17 Ši? taisykl? Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino 1997 m. lapkri?io 6 d. Sprendime *Reisebüro Binder* (C?116/96, EU:C:1997:520, 15 ir 16 punktai).
- 18 Pagal ši? paskutin? išlyg? ? transporto paslaug? s?vok? ne?traukiamos tokios paslaugos, kaip, pavyzdžiui, krovini? perk?limas kranu.
- 19 Panašiai žr. d?l s?vokos „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).
- 20 2015 m. spalio 15 d. Sprendimas *Grupo Itevelesa ir kt.* (C?168/14, EU:C:2015:685, rezoliucin?s dalies 1 punktas).
- 21 1992 m. gruodžio 7 d. Tarybos reglamentas, taikantis laisv?s teikti paslaugas princip? j?r? transportui valstyb?se nar?se (j?r? kabotažas) (OL L 364, 1992 12 12, p. 7; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 s?lygas, pagal kurias vež?jai nerezidentai gali vežti krovinius arba keleivius valstyb?s nar?s vidaus vandens keliais (OL L 373, 1991 12 31, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 7 sk., 1 t., p. 345).
- 24 Taip pat žr. generalinio advokato P. Pikamäe išvad? byloje *United Biscuits (Pensions Trustees) ir United Biscuits Pension Investments* (C?235/19, EU:C:2020:380, 73 punktas).
- 25 Buv?s Europos bendrijos steigimo sutarties 227 straipsnis.
- 26 Nor??iau priminti, kad kondominiumas egzistavo dar prieš sudarant 1984 m. Sienos sutart? (žr. šios išvados 2 punkt?).
- 27 O toks susitarimas, kaip žinome, iki šiol nebuvo sudarytas.
- 28 Taip pat žr. neseniai priimt? 2021 m. spalio 21 d. Sprendim? *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C?373/19, EU:C:2021:873, 22 punktas).
- 29 Šiuo metu – ES sutarties 52 straipsnis ir SESV 355 straipsnis. Taip pat žr. SESV 77 straipsnio 4 dal?.
- 30 Dabar 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kuri pakeit? Direktyv? 77/388, 5 straipsnio 2 dalis.
- 31 Vyriausyb? vis? pirma cituoja šiuos sprendimus: 2007 m. kovo 29 d. Sprendim? *Aktiebolaget NN* (C?111/05, EU:C:2007:195, 57 ir paskesni punktai); 2018 m. vasario 27 d. Sprendim? *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. Sprendimų *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 straipsnio 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 Didžiąjai Hercogystei leidžiama taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 5 straipsnio (OL L 256, 2010 9 30, p. 20).
- 35 Sprendimo 2010/579 4 ir 5 konstatuojamosios dalys.
- 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. Sprendimų *Komisija / Graikija* (C-331/94, EU:C:1996:211).
- 42 Žr. 1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimų *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, 12 punktas) ir neseną 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimų *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas).
- 43 Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimų *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktas).
- 44 Direktyvos 2006/112 50 straipsnis.
- 45 Direktyvos 2006/112 48 straipsnis.
- 46 Nors ir tai nėra akivaizdu, nes pagal 1984 m. Sienos sutarties 1 straipsnio 2 dalį bendra teritorija taip pat apima žemėrenginius vandenyje.
- 47 1986 m. sausio 23 d. Sprendimas *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).
- 48 Visų pirma žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimų *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. Sprendimų *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. Sprendimų *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).