

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR]

SECINĀJUMI,

sniegti 2022. gada 7. aprīlī (1)

Lieta C-294/21

État du Grand-Duché de Luxembourg,

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

pret

Navitours Sàrl

(Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Luksemburgas Lielhercogistes Kasācijas tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Sestās direktīvas 77/388/EEK – 2. panta 1. punkts un 9. panta 2. punkta b) apakšpunkts – Piemērošanas joma – Darījumi, par kuriem uzliek nodokli – Transporta pakalpojumu sniegšanas vieta – Tirdzniecība pa Mozeli – Upe ar kondomināta statusu

Ievads

1. Lai cik tas liktos neticami, šīs lietas izcelsme sniedzas vairāk nekā 200 gadu senā pagātnē, proti, 1815. gada Viēnes kongresā. Šā kongresa Nobeiguma akta (2) 25. pantā, kas attiecas uz “prāšu zemēm Reinas kreisajā krastā”, tika paredzēts, ka Mozeles, Zaueres un Ņiras upes, ciktāl tās veido šo zemju robežas, kopīgi piederīs robežvalstīm. Šis noteikums tika apstiprināts un precizēts 1816. gada 26. jūnijā Ņenā noslēgtā Nīderlandes Karalistes un Prūsijas karalistes robežlīguma 27. pantā.

2. Lai gan ne Prūsijas karaliste, ne Nīderlandes Karaliste, kādās tās bija toreiz, ne pati Vācijas kongresa noteiktā kārta jau ilgu laiku vairs nepastāvē, minētā tiesību norma joprojām ir spēkā kā Luksemburgas Lielhercogistes un Vācijas Federatīvās Republikas Nolīguma par kopīgās robežas noteikšanu starp abām valstīm (3) (turpmāk tekstā – “1984. gada robežlīgums”) 1. panta 1. punkts. Šajā nolīgumā ir noteikts, ka teritorija, pār ko tiek īstenota kopīga suverenitāte, ir Eiropas integrācijas gara izpausme, bet paradoksalā kārtā praksē šī kopīga suverenitāte rada šīm abām dalībvalstīm grūtības izpildīt savus pienākumus, kas izriet no Savienības tiesībām, precīzāk – šajā lietā – no tiesību aktiem par pievienotās vārtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

3. Kā jau ir norādījis ģenerālvokāts A. L. Diteijs de Lamots [*A. L. Dutheillet de Lamothe*] (4), Vācijas kongresa noteikumi un no tā izrietošās starptautisko konvenciju normas nedrīkst būt šķērslis pilnīgai Savienības tiesību piemērošanai un lietderīgai iedarbībai visā tās teritorijā, tostarp tajā, uz kuru saskaņā ar šīm normām attiecas divu dalībvalstu kopīga suverenitāte. Tādēļ es ierosinu, lai šī lieta tiktu izskatīta, pamatojoties uz atbilstošajām Savienības tiesību normām, nepadarot to piemērošanu atkarīgu no starptautiskajiem nolīgumiem, kas noslēgti starp atsevišķām dalībvalstīm, un šajos nolīgumos paredzēto papildu nolīgumu noslēgšanas.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

4. 1984. gada robežlīguma 1. panta 1. punkts ir noteikta pilnīga Vācijas un Luksemburgas suverenitāte (kondomināts) attiecībā uz robežupi:

“Visur tur, kur Mozele, Zauere un ūra veido robežu saskaņā ar 1816. gada 26. jūnija līgumu[(5)], tā ir kopīga teritorija, pār kuru abas līgumslēdzējās valstis īsteno kopīgu suverenitāti.”

5. Šis nolīguma 5. panta 1. punkts ir noteikts:

“Līgumslēdzējās valstis reglamentē jautājumus par tiesībām, ko piemēro kopīga teritorijā, uz ko attiecas kopīga suverenitāte, noslēdzot papildu nolīgumu.”

Līdz šim brīdim šāds papildu nolīgums nav noslēgts.

Savienības tiesību akti

6. Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopīga pievienotās vārtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (6), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris) (7), 2. panta 1. punkts bija noteikts:

“Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tās rēķojas.

[..]”

7. Šīs direktīvas 3. panta 2. punkts bija noteikts:

“Šaj? direkt?v? “valsts teritorija” ir apgabals, kur? piem?ro Eiropas Ekonomikas kopienas dibin?šanas l?gumu, k? attiec?b? uz katru dal?bvalsti ir noteikts 227. pant?.”

8. Visbeidzot min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? un 2. punkta b) apakšpunkt? bija noteikts:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur pieg?d?t?js ir dibin?jis savu uz??mumu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav š?da uz??muma vai past?v?gas iest?des, t? past?v?g?s adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezid?.

2. Tom?r:

[..]

b) vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur notiek transport?šana, ?emot v?r? veiktos att?lumus.”

Fakti, tiesved?ba un prejudici?lie jaut?jumi

9. *Navitours Sàrl*, saska?? ar Luksemburgas ties?bu aktiem dibin?ta sabiedr?ba, nodarbojas ar t?risma kru?zu organiz?šanu Mozeles posm?, p?r ko saska?? ar 1984. gada robežl?gumu tiek ?stenota kop?g? suverenit?te. Š? upes ?paš? statusa d?? nodok?u administr?cija sabiedr?bas *Navitours* darb?bu uzskat?ja par t?du, kas veikta ?rpus valsts teritorijas PVN ties?bu normu izpratn?, t?p?c š? administr?cija nepiepras?ja maks?t šo nodokli par iepriekš min?to kru?zu maksu.

10. 2004. gad? *Navitours* N?derland? ieg?d?j?s savas darb?bas veikšanai paredz?tu pasažieru ku?i. Nodok?u iest?de šim ku?im piem?roja noteikumus par ieg?di Kopienas iekšien?, tas noz?m?, ka dar?jums tika atbr?vots no nodok?a N?derland? un aplikts ar nodokli Luksemburg? (8). Tom?r nodok?u administr?cija atteica *Navitours* ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par min?t? ku?a ieg?di, nor?dot, ka saist?b? ar to, ka š?s sabiedr?bas kondomin?ta ?de?os veikt? darb?ba netiek aplikta ar nodokli, ku?is netika ieg?d?ts ar nodokli apliekamas darb?bas veikšanai, kas ir ties?bu uz nodok?a atskait?šanu nosac?jums.

11. P?c *Navitours* iesniegt?s s?dz?bas min?tais nodok?a atskait?šanas atteikums galu gal? tika apšaub?ts ar *Cour d'appel* (Apel?cijas tiesa, Luksemburga) 2014. gada 10. j?lija spriedumu, kur? t? konstat?ja, ka š?s sabiedr?bas darb?ba var tikt aplikta ar nodokli vai nu Luksemburg?, vai V?cij?, t?d?j?di tai ir ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

12. P?c š? sprieduma nodok?u iest?des ar 2015. gada 5. augusta l?mumu piepras?ja *Navitours* samaks?t PVN saist?b? ar t?s darb?bu par 2004. un 2005. taks?cijas gadu. Tom?r p?c *Navitours* iesniegt?s s?dz?bas *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa) ar 2018. gada 23. maija spriedumu atc?la šo l?mumu. Š? tiesa uzskat?ja it ?paši, ka, t? k? nav nol?guma starp Luksemburgas Lielhercogisti un V?cijas Federat?vo Republiku par PVN piem?rošanu kondomin?ta teritorij?, Luksemburgas nodok?u administr?cija nebija ties?ga iekas?t šo nodokli par šaj? teritorij? veikto darb?bu. Šis spriedums tika atst?ts sp?k? ar *Cour d'appel* (Apel?cijas tiesa, Luksemburga) 2019. gada 11. decembra spriedumu.

13. *État du Grand-Duché de Luxembourg* (Luksemburgas Lielhercogiste) un *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (nodok?u administr?cija, Luksemburga) par p?d?jo min?to spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties?. Šajos apst?k?os *Cour de cassation* (Kas?cijas tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Direkt?vas [77/388] 2. panta 1. punkts, kur? ir noteikts, ka “pievienot?s v?rt?bas nodoklis

j?maks?: 1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”,

vai Direkt?vas [77/388] 9. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kur? ir noteikts, ka “vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur notiek transport?šana, ?emot v?r? veiktos att?lumus”,

ir j?piem?ro un, pamatojoties uz tiem, PVN ir j?uzliek Luksemburg? personu p?rvad?jumiem, ko veic Luksemburg? re?istr?ts pakalpojumu sniedz?js, ja šie pakalpojumi tiek sniegti t?da kondomin?ta teritorij?, k? tas ir defin?ts [1984. gada robežl?gum?], k? kop?ga teritorija ar kop?gu Luksemburgas Lielhercogistes un V?cijas Federat?v?s Republikas suverenit?ti, attiec?b? uz kuru transporta pakalpojumu aplikšanas ar PVN nodokli jom? nav nol?guma starp ab?m valst?m, k?ds ir paredz?ts [1984. gada robežl?guma] 5. panta 1. punkt?, saska?? ar kuru “l?gumsl?dz?jas valstis risina jaut?jumus attiec?b? uz ties?b?m, kas piem?rojamas kop?gaj? teritorij? ar kop?gu suverenit?ti, nosl?dzot papildu nol?gumu”?

14. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Ties? tika sa?emts 2021. gada 10. maij?. Rakstveida apsv?rumus iesniedza sabiedr?ba *Navitours*, Luksemburgas un V?cijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija. Tiesa nol?ma ner?kot tiesas s?di. Lietas dal?bnieki uz Tiesas uzdotajiem jaut?jumiem atbild?ja rakstveid?.

Anal?ze

15. Ar prejudici?lo jaut?jumu šaj? liet? iesniedz?jtiesa b?t?b? uzdod divus jaut?jumus, proti, pirmk?rt, vai, nepast?vot nol?gumam starp Luksemburgu un V?ciju par PVN noteikumu piem?rošanu kondomin?ta teritorij?, šie noteikumi ir piem?rojami šaj? teritorij? sniegtajiem transporta pakalpojumiem un, otrk?rt, vai, tos piem?rojot, šie pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli Luksemburg?.

16. Šie jaut?jumi, lai gan tie ir cieši saist?ti, ir atš?ir?gi un j?izskata sec?gi. Tom?r s?kum? j?atrisina s?kotn?j? probl?ma, proti, vai runa ir par transporta pakalpojumu sniegšanu Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

T?risma kru?zi k? transporta pakalpojumi PVN m?r?iem

17. Spriedum? *Trijber* un *Harmsen* (9) p?c detaliz?tas anal?zes Tiesa nosprieda (10), ka – ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa to p?rbauda, – darb?ba, kas ir maksas pakalpojums, uz?emot pasažierus uz ku?a, lai tie pa ?densce?u apmekl?tu pils?tu k?da pas?kuma m?r?iem, nav pakalpojums “p?rvad?jumu jom?” Direkt?vas 2006/123/EK (11) 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta izpratn?.

18. T?p?c j?p?rbauda, vai, ?emot v?r? šo spriedumu, *Navitours* sniegtie pakalpojumi ir vai nav “transporta pakalpojumi” Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?. Ja uz šo jaut?jumu tiktu atbild?ts noliedzoši, šaj? liet? uzdotais prejudici?lais jaut?jums, kas skaidri attiecas uz min?t?s ties?bu normas interpret?ciju, zaud?tu savu priekšmetu. T?d?? šaj? liet? Tiesa šaj? zi?? uzdeva jaut?jumus lietas dal?bniekiem (12).

19. Tom?r nedom?ju, ka Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkt? ietvertais j?dziens “transporta pakalpojumi” j?saprot identiski Direkt?v? 2006/123 ietvertajam j?dzienam “pakalpojumi p?rvad?jumu jom?”. Šaj? gad?jum? piekr?tu nost?jai, kas pausta *Navitours*, Luksemburgas vald?bas un Komisijas atbild?s uz Tiesas jaut?jumu (13).

20. Vispirms v?los nor?d?t, ka iepriekš min?tais Tiesas spriedums liel? m?r? ir balst?ts uz pamatliet? apl?kojamo pakalpojumu ?oti specifisko raksturu vien? no liet?m, kur? tika pasludin?ts

spriedums *Trijber un Harmsen* un kur? pašai transport?šanai bija otrš?ir?ga noz?me (14). Nekas nenor?da uz to, ka pamatliet? apl?kojamajiem *Navitours* pakalpojumiem b?tu l?dz?gs raksturs. Proti, šie pakalpojumi ietver kru?zu organiz?šanu pa iekš?jiem ?densce?iem, tas ir, darb?bas, kur?s cilv?ku p?rvad?šana ir ?oti svar?gs elements (15).

21. Neraugoties uz š?m faktiskaj?m atš?ir?b?m, par labu atš?ir?gai interpret?cijai j?dzienam "p?rvad?jumu pakalpojumi" Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn? un j?dzienam "pakalpojumi p?rvad?jumu jom?" Direkt?vas 2006/123 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta izpratn?, manupr?t, liecina piln?b? atš?ir?gs šo abu noteikumu m?r?is. Uz to pašu aspektu atbild?s uz Tiesas uzdoto jaut?jumu nor?da *Navitours*, Luksemburgas vald?ba un Komisija.

22. Direkt?va 2006/123 konkretiz? pakalpojumu sniegšanas br?v?bu un pakalpojumu sniedz?ju br?v?bu vienotaj? tirg?. Š?s direkt?vas 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta m?r?is ir no t?s piem?rošanas jomas izsl?gt pakalpojumus, uz kuriem attiecas LESD treš?s da?as (pašreiz?j?s) VI sada?as ?pašie noteikumi, k? ar? uz šiem noteikumiem balst?tas atvasin?t?s ties?bu normas, kam – saska?? ar LESD 58. panta 1. punktu – nepiem?ro visp?r?jo pakalpojumu sniegšanas br?v?bas principu. T?gad š? ties?bu norma j?interpret? šauri t?d?j?di, ka t? ir piem?rojama tikai š?da veida pakalpojumiem, attiec?b? uz kuriem pakalpojumu sniegšanas br?v?bas izsl?gšana ir pamatota un izriet no L?guma noteikumiem. Spriedum? *Trijber un Harmsen* Tiesa ir atzinusi, ka š?da vien? no pamatliet?m apl?koto pakalpojumu izsl?gšana nav pamatota.

23. Piln?gi cits raksturs ir Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktam. T? m?r?is nav detaliz?ti reglament?t transporta pakalpojumus kopum? attiec?b? pret cit?m pakalpojumu kategorij?m, bet tikai reglament?t šos pakalpojumus attiec?b? tikai pret vienu aspektu, proti, to sniegšanas vietu. Šaj? zi?? j?patur pr?t?, ka ar PVN apliekamu dar?jumu vietas detaliz?ta regul?juma pamatj?ga ir t?da, ka š? vieta nosaka kompetenci aplik? šos dar?jumus ar nodokli. T?d?j?di, ja dar?jums jebk?d? veid? attiecas vair?k nek? uz vienu dal?bvalsti (piem?ram, p?rvad?jums no vienas dal?bvalsts uz otru), noteikumi par š? dar?juma veikšanas vietas noteikšanu ir svar?gi, lai sadal?tu nodok?u kompetenci starp š?m dal?bvalst?m. Visp?r?jais princips ir – nodoklis j?uzliek viet?, kur prece vai pakalpojums faktiski tiek pat?r?ts.

24. Saska?? ar Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, ir vieta, kur faktiski notiek transport?šana, "emot v?r? veiktos att?lumus". T?d?j?di Savien?bas likumdev?js par vistuv?ko realit?tei ir uzskat?jis t?du risin?jumu, saska?? ar kuru par transporta pakalpojuma sniegšanas vietu tiek uzskat?ta transportl?dzek?a atrašanās vieta pakalpojuma sniegšanas laik?, ja transportl?dzeklis atrodas kust?b? (16). T?gad kompetenci aplik? š?du pakalpojumu ar nodokli nosaka att?lums, ko transportl?dzeklis veicis konkr?tas dal?bvalsts teritorij?, nevis, piem?ram, iekraušanas vieta vai pakalpojuma sniegšanas laiks (17).

25. No š?da viedok?a par transporta pakalpojumu Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratn?, manupr?t, j?uzskata jebkurš pakalpojums, kura vien?g? vai galven? sast?vda?a ir personu vai pre?u p?rvad?jums t?dos att?lumos, kas ir liel?ki par nenoz?m?giem (18), neatkar?gi no p?rvad?juma m?r?a (komerci?ls m?r?is, t?risms, izklaide utt.) vai no t?, vai pakalpojums s?kas un beidzas vien? vai daž?d?s viet?s. Katr? š?d? situ?cij? kompetence nodok?u jom? var tikt sadal?ta starp daudz?m dal?bvalst?m, un š? sadale b?tu j?veic saska?? ar šo ties?bu normu, proti, ?emot v?r? veiktos att?lumus.

26. Manupr?t, š?ds Direkt?v?s 77/388 un 2006/123 ietvert? j?dzienu noz?mes noš??rums nav pretrun? principam, saska?? ar kuru l?dz?gi termini, kas izmantoti daž?dos Savien?bas ties?bu aktos, j?interpret? l?dz?gi (19).

27. Pirmkārt, iepriekš aprakstītais šo divu tiesību normu atšķirīgais raksturs un mērķis attaisno jūdzienu "transporta pakalpojumi" un "pakalpojumi pārvadājumu jomā" atšķirīgu izpratni abos šajos normatīvajos aktos. Tādējādi līdzīgi pakalpojumi var tikt kvalificēti kā atšķirīgi šo divu tiesību aktu piemērošanas vajadzībām.

28. Otrkārt, šo jūdzienu interpretācijas pilnīga atbilstība nav iespējama.

29. Pirmām kārtām, Direktīvas 2006/123 2. panta 2. punkta d) apakšpunktā pakalpojums pārvadājumu jomā ir tieši iekārtoti ostas pakalpojumi. Līdzīgi Tiesa ir konstatējusi, ka šīs tiesību norma attiecas uz transportlīdzekļu tehniskās apskates pakalpojumiem (20). Tomēr, manuprāt, nav nekādu šaubu, ka nedz ostu pakalpojumi, nedz transportlīdzekļu tehniskās apskates pakalpojumi nevar būt uzskatāmi par transporta pakalpojumiem Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Tiem galvenokārt jau nebūtu iespējami piemērot šajā tiesību normā paredzēto veikt attiecīguma kritēriju.

30. Otrām kārtām, Tiesa ir skaidri atzinusi, ka uz kruziem attiecas Regulas (EEK) Nr. 3577/92 (21) noteikumi un līdz ar to arī LESD VI sadaļa par transportu, uz kuras pamata šī regula tika pieņemta (22). Būtu grūti atšķirīgi attiekties pret kruziem pa iekšjiem ūdensceļiem, lai gan tos reglamentē citas regulas noteikumi, kura pieņemta, pamatojoties uz tiem pašiem Līguma noteikumiem (23).

31. No tā izriet, ka ir grūti vienveidīgi interpretēt jūdzienu "transports" un ar to saistītos jūdzenus, pamatojoties uz dažādiem Savienības tiesību aktiem, kas reglamentē dažādus transporta jomas. Tāpat neuzskatu, ka jau esmu norādījis iepriekš, ka šāda vienveidīga interpretācija būtu nepieciešama, ņemot vērā šo tiesību normu dažādos mērķus (24).

32. ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu uzskatīt, ka pakalpojumi, kas ir kružu organizēšana ar upes kuģi, ir transporta pakalpojumi Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

PVN noteikumu piemērošana kondomināta teritorijā

33. Saskaņā ar Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu vieta, kur tiek sniegti transporta pakalpojumi pa iekšjiem ūdensceļiem Mozeles posmā, kurā tā ir robeža starp Luksemburgu un Vāciju, ir šo ūdeņu teritorija jeb saskaņā ar 1984. gada robežlīgumu – teritorija, uz kuru attiecas šo abu dalībvalstu kopīgā suverenitāte, proti, kondomināts. Tāpēc jāpārbauda, vai šajā teritorijā ir izpildīti šīs direktīvas piemērošanas nosacījumi, proti, pirmkārt, vai šī teritorija ir dalībvalsts teritorija aplūkojamās direktīvas 3. panta 2. punkta izpratnē un, otrkārt, vai un saskaņā ar kādiem noteikumiem minētās dalībvalstis var piemērot šajā teritorijā savus noteikumus, kas pieņemti, lai transponētu šo direktīvu.

Kondomināta teritorija kā valsts teritorija PVN tiesību normu izpratnē

34. Kā jau esmu minējis, *Navitours* darbība kružu jomā pa Mozeles upi nebija aplikta ar PVN tāpēc, ka Luksemburgas (un, šīet, arī Vācijas) administrācija neuzskatīja šo kondomināta teritorijā veikto darbību par darbību, kas veikta "valsts teritorijā" PVN tiesību normu izpratnē. Tas izrietēja no šīs teritorijas pašas statusa, jo abas valstis pār to īsteno kopīgu suverenitāti. Lai gan Luksemburgas nodokļu administrācijas nostāja ir mainījusies saistībā ar nepieciešamību piešķirt *Navitours* tiesības uz PVN atskaitēšanu par šai darbībai paredzēto kuģa iegādes izmaksām, šīet, ka pirmās un otrās instances tiesas pamatlietā piekrīt nostājai par kondomināta teritorijas pašas statusu nodokļu jomā.

35. Man šķēnā tomēr nešķiet pareiza.

36. Direktīvas 77/388 3. panta 2. punktā valsts teritorija ir definēta, atsaucoties uz Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma teritoriālo piemērošanas jomu, kā tā ir noteikta šā līguma 299. pantā (25). Saskaņā ar šo pārdējo minēto tiesību normu līgums un līdz ar to Direktīva 77/388 ir piemērojama it īpaši Vācijas Federatīvajai Republikai un Luksemburgas Lielhercogistei. Lai gan šajā noteikumā ir ietverti vairāki izņēmumi un īpaši noteikumi, neviena no tiem neattiecas uz kondomināta teritoriju (26). Tāpat šī teritorija netika izslēgta no jēdziena "valsts teritorija" tvēruma atbilstoši Direktīvas 77/388 3. panta 3. punktam.

37. Ēmot vērā iepriekš minēto, var vienīgi atzīt, ka kondomināta teritorija ir valsts teritorija Direktīvas 77/388 3. panta 2. punkta izpratnē. Pretējā gadījumā būtu jāuzskata, ka Savienības tiesības šajā teritorijā nav piemērojamas vispār, bet tas būtu absurds secinājums.

38. Šajā gadījumā patnāba tomēr slēpjas tajā, ka tā vienlaikus ir divu dalībvalstu valsts teritorija, un tas ir izņēmuma gadījums, kuru Direktīvas 77/388 autori nav paredzējuši. Tādējādi jāatbild uz jautājumu, ar kādiem nosacījumiem šā direktīva ir piemērojama šajā teritorijā.

PVN tiesību aktu piemērošanas nosacījumi kondomināta teritorijā

39. Savos apsvērumos izskatīmajā lietā Vācijas valdība un *Navitours* apgalvo, ka saskaņā ar starptautisko publisko tiesību normām, lai kāda no attiecīgajām valstīm īstenotu suverenitāti pār kondomināta teritoriju, nepieciešama otras valsts piekrišana, tāpēc Luksemburgas Lielhercogistes vai Vācijas Federālās Republikas kompetences īstenošana PVN jomā teritorijā, pār ko tiek īstenota kopīgā suverenitāte, nav iespējama bez nolīguma, kas būtu noslēgts, pamatojoties uz 1984. gada robežlīguma 5. pantu (27). Turklāt Vācijas valdība uzskata, ka Direktīva 77/388 neliedz abām attiecīgajām dalībvalstīm uz laiku atteikties no šajā teritorijā veikto darījumu aplikšanas ar nodokli saskaņā ar starptautiskajām tiesībām un labu kaimiņattiecību interesēm.

40. Tomēr, ņemot vērā Savienības tiesības, šai tēzei, manuprāt, nav nekāda pamata.

41. Direktīvā 77/388 nav ietverta neviena tiesību norma, kas atļautu Luksemburgas Lielhercogistei un Vācijas Federatīvajai Republikai atturties no kondomināta teritorijā veikto darījumu aplikšanas ar nodokli. Saskaņā ar šīs direktīvas 2. pantu nodoklis jāmaksā par katru darījumu, kurš ir pakalpojumu sniegšana, ko veic par atlīdzību, un jebkuram izņēmumam no šā principa jābūt skaidri un precīzi definētam (28). Tāu šajā direktīvā nav ietverta neviena tiesību norma, kas atbrīvotu no nodokļa kondomināta teritorijā veiktās darbības.

42. Runājot par 1984. gada robežlīgumu, vispirms jānorāda, ka Savienības tiesības atbilst starptautiskajām tiesībām, ciktāl tās nosaka dalībvalstu suverenitātes teritoriālo piemērojamību. Savienības tiesību teritoriālā piemērojamība ir precīzi noteikta, atsaucoties uz jomu, ko aptver tās suverenitāte, un tas ir noteikts starptautiskajās tiesībās un to izpildei piemējamās valsts tiesībās. To nodrošina īpašie EKL 299. panta (29) noteikumi, savukārt PVN jomā – Direktīvas 77/388 3. panta 2. punkta (30) noteikumi. Uz to attiecas arī nolīgumi, uz kuriem atsaucas Vācijas valdība (31).

43. Tādējādi, pamatojoties uz 1984. gada robežlīguma 1. pantu, gan Luksemburgas Lielhercogiste, gan Vācijas Federatīvā Republika var (un tām vajadzētu) īstenot savu kompetenci PVN jomā kondomināta teritorijā un tām ir tiesības vienoties par tās īstenošanas kārtību.

44. Savukārt, kā Tiesai jau ir bijusi iespēja vairākkārt lemt, nolīguma starp divām dalībvalstīm normas nevar tikt piemērotas attiecībā starp tām, ja tās ir pretrunā līguma noteikumiem (32).

Tas pats, manuprāt, ir attiecināms uz šāda nolīguma neatbilstību Savienības atvasinātajām tiesībām, jo pretējā gadījumā dalībvalstīm būtu jāauts savstarpēji vienoties par atkāpēm no Savienības tiesībām, tādējādi apšaubot to lietderīgo iedarbību. Tādējādi tādā nolīguma neesamība, kas ir paredzēta 1984. gada robežlīguma 5. pantā, nevar attaisnot ar Savienības tiesībām nesaderīgas situācijas saglabāšanu, proti, kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšanu ar nodokli. Turklāt jāatzīmē, ka 1984. gada robežlīgums tika pieņemts pēc Direktīvas 77/388, tādā šā nolīguma noslēgšanas brīdā abas attiecīgās dalībvalstis apzinājās no šīs direktīvas izrietošos pienākumus.

45. Visbeidzot par Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšana ar nodokli esot "slaicīga, jo attiecīgās dalībvalstis ir sakušas pārrunas par attiecīgo nolīgumu, pietiek norādīt, ka šis "slaicīgums" ilgst jau gandrīz četrdesmit piecus gadus (33). Turklāt Direktīva 77/388 attiecībā uz kondomināta teritoriju nav paredzētas nedz pastāvīgas, nedz pagaidu atkāpes.

46. Šaubas par šiem apsvērumiem nerada arī tas, ka Padome ir pieņēmusi stenošanas lēmumu 2010/579/ES (34). Šis lēmuma mērķis bija atzīt pierobežas tilta pāri Mozeli starp Luksemburgu un Vāciju par pilnībā esošu Luksemburgas teritorijā attiecībā uz tilta atjaunošanai paredzēto preču piegāžu, pakalpojumu sniegšanas un preču iegādes Kopienas iekšienē aplikšanu ar nodokli.

47. Pretēji tam, ko savos apsvērumos ierosinājis *Navitours*, šis lēmums neizriet ja no nespējas piemērot PVN tiesību aktus tilta atjaunošanai paredzētajiem darījumiem, bet tikai no nepieciešamības vienkāršot to piemērošanu, nosakot vienu dalībvalsts teritoriju par šo darījumu veikšanas vietu (35). Tas attiecās ne tikai uz darījumiem, kuru veikšanas vieta bija kondomināta teritorija, bet arī uz darījumiem, kuru veikšanas vieta saskaņā ar Direktīvas 2006/112 noteikumiem bija tikai vienas dalībvalsts teritorija. Turklāt pašā šī lēmuma nosaukumā ir skaidri norādīts, ka tas jāpielieto *atkāpi* no minētās direktīvas noteikumiem, nevis no to piemērošanai nepieciešamajiem pasākumiem.

48. Viens no šī lēmuma pieņemšanas priekšnoteikumiem bija arī fakts, ka tam nebija negatīvas ietekmes uz Savienības pašu resursiem PVN jomā (36). Savukārt kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšanai ar nodokli kopš 1978. gada nenoliedzami ir šāda negatīva ietekme.

49. Vēl jāpiebilst, ka to lieliski parāda šī lieta un pamatlietas tiesvedības norise, ka attiecīgo darījumu neaplikšana ar nodokli rada turpmākas nepilnības PVN piemērošanā attiecībā uz darījumiem, kas veikti agrākos tirdzniecības posmos. Šie darījumi, piemēram, kondomināta teritorijā izmantošanai paredzēto kruāzu kuģa iegāde, kas bija pamatlietas strīda pamats, vai nu netiek aplikti ar nodokli (saskaņā ar saskaņoto *Navitours* nostāju (37)), vai nu tiek aplikti ar nodokli bez tiesībām uz atskaitījumu (saskaņā ar nodokļu administrācijas saskaņoto nostāju (38)), vai arī tie dod tiesības uz atskaitījumu, lai gan darījumi, kas veikti vēlākos tirdzniecības posmos, faktiski nav apliekami ar nodokli (atbilstoši pirmās un otrās instances tiesas nolēmumiem (39)). Nevienam no šiem gadījumiem neatbilst Direktīvas 77/388 noteikumiem (40).

50. Ēmot vairākus iepriekš minētos, ir jāuzskata, ka, neapliekot ar PVN kondomināta teritorijā veiktos darījumus, gan Luksemburgas Lielhercogiste, gan Vācijas Federatīvā Republika pārkāpj pienākumus, kuri tām paredzēti Direktīvas 77/388 (tagad – Direktīva 2006/112) normās (41). Šie darījumi ir apliekami ar nodokli saskaņā ar šīm normām, un 1984. gada robežlīguma 5. pants paredzēto nolīguma neesamība neatbrīvo šīs dalībvalstis no to izpildes.

51. Tādējādi atliek noteikt, vai Direktīvas 77/388 normas nepieļauj to, ka viena no ieinteresētajām dalībvalstīm vienpusēji aplik ar nodokli kondomināta teritorijā veiktos

pakalpojums.

Kondomināta teritorijā veikto darījumu aplikšana ar nodokli, ko veic viena no ieinteresētajām daļībvalstīm

52. Kā izriet no Direktīvas 77/388 septītā apsvēruma, noteikumu par vietu, kur tiek veikti darījumi, par kuriem jāmaksā PVN, mērķis ir novērst konfliktus kompetences jomā starp daļībvalstīm, kas varētu novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem vai šo darījumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (42). Tomēr Savienības likumdevējs nav paredzējis un nav noregulējis kondomināta pašo situāciju, kad tās teritorijā veiktie darījumi ietilpst divu daļībvalstu kompetencē nodokļu jomā.

53. Saskaņā ar 1984. gada robežlīguma 5. pantu šai situācijai būtu jābūt atrisinātai ar nolīgumu starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vācijas Federatīvo Republiku, kas noslēgts, pamatojoties uz šo tiesību normu. Taču minētās daļībvalstis šādu nolīgumu nav noslēgušas. Tā neesamība un no tā izrietošā kondomināta teritorijā veikto darījumu neaplikšana ar nodokli ne tikai rada PVN noteikumu pārkāpumu, bet var arī tikt uzskatīta par LES 4. panta 3. punktā paredzētā lojālas sadarbības principa pārkāpumu (43). Tāpēc jāpārbauda, kā noteikt attiecīgo daļībvalstu kompetenci aplikāt ar nodokli minētos darījumus, lai gan starp tām nav noslēgts atbilstošs nolīgums.

Komisijas priekšlikums

54. Savos apsvērumos Komisija ierosina šādā rakstas situācijā uzskatīt, ka transporta pakalpojuma sniegšanas vieta ir tā sākuma vieta, proti, pamatlietas faktiskajos apstākļos – pietātnē upes krastā, no kuras izbrauc krūza kuģis, ar ko tiek sniegts transporta pakalpojums. Neapšaubāmi, šim priekšlikumam ir tāda priekšrocība, ka tas atrisina jautājumu par kompetenci nodokļu jomā, jo atšķirībā no Mozeles lēmumā tās krasti atrodas attiecīgo daļībvalstu ekskluzīvā teritorijā, pamatlietas apstākļos – Luksemburgas teritorijā. Šis priekšlikums atbilst arī vispārīgajam principam par nodokļu uzlikšanu patērētāja vietā – var uzskatīt, ka pasažieru pārvadājumu pakalpojuma patērētāja vieta ir vieta, no kuras šie pasažieri dodas ceļojumā.

55. Tomēr es neierosinu Tiesai pieņemt šo priekšlikumu trīs iemeslu dēļ.

56. Pirmkārt, šim priekšlikumam nav atrodams pamatojums Direktīvas 77/388 normās. Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu šajā direktīvā ir paredzēts tikai vispārīgais princips par aplikšanu ar nodokli vietā, kur pakalpojumu sniedzējs veic uzņēmējdarbību (9. panta 1. punkts), kā arī vairāki izņēmumi, no kuriem viens attiecas uz transporta pakalpojumiem, un tajā ir noteikts pienākums par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskatīt vietu, kur notiek transportēšana (9. panta 2. punkta b) apakšpunkts). Tomēr tajā nav ietverta neviena tiesību norma, kas kaut vai pēc analoģijas ļautu saistīt transporta pakalpojuma sniegšanas vietu ar vietu, no kuras šā transportēšana sākas.

57. Pilnības labad piebildīšu, ka pašreiz spēkā esošajos noteikumos faktiski ir noteikts, ka transporta pakalpojumu sniegšanas vieta ir to sākumpunkts, bet tikai attiecībā uz preču pārvadāšanu Kopienas iekšienē personām, kas nav nodokļa maksātājas (44). Savukārt uz pasažieru pārvadāšanas pakalpojumiem attiecas tāds pats princips, kas noteikts Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktā, saskaņā ar kuru par šādu pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur notiek transportēšana, ņemot vērā veikto attālumus (45). Tādējādi pat šīs tiesību normas dinamiska interpretācija neļauj saistīt pasažieru pārvadājumu pakalpojuma sniegšanas vietu ar šā pārvadājuma sākumpunktu.

58. Turklāt, ja tiktu pieņemts Komisijas priekšlikums, rastos jautājums, vai tās ierosinātais

princips ir piemērojams kondomināta teritorijai vai arī citiem pasažieru pārvadājumiem starp dažādu dalībvalstīm. Es nesaskatu nevienu iemeslu, kādēļ uz kondomināta teritoriju būtu jāattiecina noteikumi, kas atšķiras no noteikumiem, kuri piemērojami citās līdzīgās situācijās. Grūtībā piemērot PVN tiesību normas kondomināta teritorijā ir tehnisks raksturs, un tās prasa rast risinājumu, pamatojoties uz spēkā esošiem noteikumiem, nevis radīt atsevišķas tiesību normas interpretācijās cēlā. Komisijas priekšlikuma piemērošana visiem pasažieru pārvadāšanas pakalpojumiem starp dažādu dalībvalstīm nozīmētu faktiski grozīt Direktīvas 77/388 noteikumus.

59. Otrkārt, Komisijas priekšlikumam nav pamatojuma šīs lietas faktiskajā situācijā. Proti, kā precizēts 1984. gada robežlīguma 1. panta 3. punktā, tās teritorijas robežas, uz kurām attiecas kopīgā suverenitāte, nosaka līnija, kurā dēns virsma saskaras ar sauszemi. Citiem vārdiem, Mozeles dēnu virsma kopumā veido kondomināta teritoriju. Savukārt saskaņā ar Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta b) apakšpunktu pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur notiek transportēšana, *ņemot vērā veikto attīlumus*, proti, no transportlīdzekļa, šajā gadījumā kuģa, izbraukšanas brīža.

60. Tas nozīmē – kaut arī pasažieri uzņēmj uz kuģa piestātni, kura var atrasties tikai vienas no attiecīgajām dalībvalstīm teritorijā (46), vieta, kur sniedz transporta pakalpojumus, pilnībā ir dēns virsma, tādā kondomināta teritorijā. Tādējādi nevar uzskatīt, ka to apgalvo Komisija, ka šis pakalpojumu sniegšana sākas vienas dalībvalsts ekskluzīvā teritorijā un pēc tam tikai turpinās kondomināta teritorijā. Tāpēc šajā lietā nav pamata vilkt paralēles ar lietu, kurā tika pasludināts spriedums *Trans Tirreno Express* (47) un kurā Tiesa ir atļūvusi aplikēt ar nodokli arī to jūras transporta pakalpojumu – kas sākas un beidzas vienas dalībvalsts teritorijājos dēnos – daļu, kurā šis transports noticis starptautiskajos dēnos. Transportēšana Mozeles posmā, kurā tēdo robežu starp Luksemburgu un Vāciju, pilnībā tiek veikta teritorijā, uz kuru attiecas šo abu dalībvalstu kopīgā suverenitāte.

61. Visbeidzot, treškārt, protams, ir iespējams ņoti kritiski vērtēt to, ka līdz šim Luksemburgas Lielhercogiste un Vācijas Federatīvā Republika nav noslūgušas 1984. gada robežlīguma 5. pantā paredzēto nolūgumu un tādējādi kondomināta teritorijā sniegtie transporta pakalpojumi netika aplikti ar nodokli. Tomēr tas nemaina faktu, ka uz šo teritoriju attiecas to kopīgā suverenitāte un tādēļ abas dalībvalstis principā steno kompetenci nodokļu jomā pār to un ka tām ir tiesības atbilstīgi Savienības tiesību aktiem noteikt, kā stēnot šo kompetenci.

62. Savukārt Komisijas priekšlikuma pieēemšana liegtu Vācijas Federatīvajai Republikai tās kompetenci nodokļu jomā kondomināta teritorijā, ja transporta pakalpojumi šajā teritorijā tiktu sniegti no piestātnes, kas atrodas Luksemburgas ekskluzīvā teritorijā (un otrādi). Direktīvas 77/388 nav ietvertas tēdas normas, kas attaisnotu šīs kompetences atēemšanu.

63. Tas arī nav nepieciešams, ņēmot vērā, ka, manuprāt, Savienības tiesībās var rast daudz vienkāršāku risinājumu situācijai, uz kuru attiecas izskatāmā lieta.

Mans priekšlikums risinājumam

64. Savienības tiesībās ir prasēts, lai kondomināta teritorijā veiktie darājumi tiktu aplikti ar nodokli atbilstoši Direktīvas 77/388 noteikumiem. No šēda viedokļa nav būtiski, vai un kā Luksemburgas Lielhercogiste un Vācijas Federatīvā Republika vienosies par PVN noteikumu piemērošanu šajā teritorijā. Gan vienpusēja aplikšana ar nodokli, ko veic viena no attiecīgajām dalībvalstīm, gan aplikšana ar nodokli, par ko šīs dalībvalstis ir vienojušās, atbilst šim nosacājumam. Tādējādi minēto darājumu vienpusēja aplikšana ar nodokli vienā no šēm dalībvalstīm atbilst Savienības tiesību prasēbām. Turpmākās iespējamās vienošanās starp attiecīgajām dalībvalstīm ir to divpusējo attiecību jautājums, kuru pamatā ir starptautisko tiesību

normas, tostarp 1984. gada robežlīgums. Taču tas nav Savienības tiesību priekšmets.

65. To var salīdzināt ar civiltiesības zināmo solidārs atbildības institūtu, kur par konkrēta maksājuma izpildi ir atbildīgi vairāki parādnieki, bet, ja to ir izpildījis viens no tiem, ar to tiek apmierināts kreditora prasījums, kuram nav jāiedziņots turpmākajos norādītos starp parādniekiem.

66. Tādējādi Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka kondomināta teritorijā sniegtie transporta pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli Luksemburgā. Savukārt, ja šāda kompetences nodokļu jomā sadale Vācijas Federatīvajai Republikai nav apmierinoša, tā var vienoties ar Luksemburgas Lielhercogisti par nolīgumu saskaņā ar 1984. gada robežlīguma 5. pantu.

67. Pretēji Vācijas valdības bažm šāds risinājums nerada risku, ka minētie pakalpojumi tiktu aplikti ar nodokli dubulti.

68. Kā savos apsvērumos norāda šā valdība, šo pašu darījumu dubulta aplikšana ar nodokli ir pretrunā kopējās PVN sistēmas pamatprincipam, proti, neitralitātes principam (48). Direktīvā 77/388 ietvertie noteikumi, ar ko nosaka ar nodokli apliekamu darījumu veikšanas vietu, citastarp ir paredzēti tam, lai izvairītos no vienu un to pašu darījumu dubultas aplikšanas ar nodokli dažādās dalībvalstīs.

69. Tādējādi, ja konkrēts darījums ir aplikts ar nodokli vienā no dalībvalstīm saskaņā ar Direktīvas 77/388 noteikumiem, tas nozīmē, ka ir aizliegts to atkārtoti aplikēt ar nodokli citās dalībvalstīs. Šāds atkārtots nodoklis būtu nodoklis, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesību aktus, un uz to attiektos atmaksāšanas pienākums (49). Vajadzības gadījumā vienas no attiecīgajām dalībvalstīm nodokļu administrācijai administratīvās sadarbības ietvaros būtu jāpieprasa atbilstīga informācija otras dalībvalsts iestādēm (50). Dubultas aplikšanas ar nodokli aizlieguma [ievierošanu] kontrolē valsts tiesas, kurām šādu gadījumu ir iespēja un dažreiz pienākums vērsties Tiesā ar līgumu pareizi interpretēt Savienības tiesības (51).

70. Turklāt, ja starp attiecīgajām dalībvalstīm rodas strīds par PVN noteikumu piemērošanu kondomināta teritorijā, šīs valstis saskaņā ar vienošanos var nodot šo strīdu Tiesas kompetencē atbilstīgi LESD 273. pantam.

Kopsavilkums

71. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Direktīvas 77/388 normas ir pilnībā piemērojamas kondomināta teritorijā veiktajiem darījumiem neatkarīgi no tā, vai 1984. gada robežlīguma 5. pantā paredzētais nolīgums ir noslēgts. Detalizēti noteikumi par to, kā piemērot šos noteikumus kondomināta teritorijā, var tikt noteikti, noslēdzot iepriekš minēto nolīgumu. Tomēr, tā kā šis nolīgums nav noslēgts, Savienības tiesības neliedz vienai no attiecīgajām dalībvalstīm vienpusēji aplikēt ar nodokli minētos darījumus. Šāda aplikšana ar nodokli nozīmē, ka attiecīgajai otrai dalībvalstij ir aizliegts tos pašus darījumus aplikēt ar nodokli.

Secinājumi

72. Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu sniegt šādas atbildes uz prejudiciālo jautājumu, ko Tiesā iesniegusi *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Luksemburga):

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 91/680/EEK (1991. gada 16. decembris), 2. panta 1. punkts saistībā ar šīs direktīvas 3. panta 2. punktu ir

j?interpret? t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams pasa?ieru p?rvad?jumu pakalpojumiem teritorij?, uz kuru saska?? ar starptautiskajiem nol?gumiem attiecas Luksemburgas Lielhercogistes un V?cijas Federat?v?s Republikas kop?ga suverenit?te neatkar?gi no t?, vai min?t?s dal?bvalstis ir nosl?gu?as nol?gumu par ??s ties?bu normas piem?ro?anu ??j? teritorij?.

Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apak?punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz ab?m attiec?gaj?m dal?bvalst?m vai vienai no t?m aplikt ar nodokli min?t?s pakalpojumus saska?? ar vieno?anos. P?d?j? min?taj? gad?jum? otra dal?bvalsts zaud? ties?bas aplikt ar nodokli ?os dar?jumus.

1 Ori?in?lvaloda – po?u.

2 Nosl?gts 1815. gada 9. j?nij?.

3 To Luksemburgas Lielhercogiste apstiprin?jusi ar *loi du 27 mai 1988 portant approbation du Trait? entre le Grand-Duch? de Luxembourg et la R?publique f?d?rale d'Allemagne sur le trac? de la fronti?re commune entre les deux Etats et de l'?change de lettres, sign?s ? Luxembourg, le 19 d?cembre 1984* (1988. gada 27. maija Likums, ar ko ratific? Luksemburgas Lielhercogistes un V?cijas Federat?v?s Republikas nol?gumu par kop?g?s robe?as noteik?anu starp ab?m valst?m un v?stu?u apmai?u, parakst?ts Luksemburg? 1984. gada 19. decembr?; 1988. gada 7. j?nija *M?morial* Nr. A?26, 538. lpp.).

4 ?ener?ladvok?ta A. L. Diteij? de Lamota secin?jumi liet? *Muller un Hein* (10/71, EU:C:1971:76, 735. un 736. lpp.). ?? lieta attiec?s uz EEK l?guma 90. panta (tagad – LESD 106. pants) piem?ro?anu teritorij?, uz kuru attiecas 1816. gad? nosl?gtais l?gums (skat. ?o secin?jumu 1. punktu).

5 Skat. ?o secin?jumu 1. punktu.

6 OV 1977, L 145, 1. lpp.

7 OV 1991, L 376, 1. lpp.

8 Pre?u ieg?de Kopienas iek?ien? ir reglament?ta Direkt?vas 77/388 XVIa sada??. Valsts tiesu tiesved?b?s *Navitours* apstr?d?ja ??du attiec?g? dar?juma kvalifik?ciju, jo, t?s ieskat?, ?emot v?r? Mozeles ?pa?o statusu, ku?is, kas bija ?? dar?juma priek?smets, nekad nav iebraucis Luksemburgas nodok?u teritorij?. ?? nost?ja nebija nelo?iska, ?emot v?r? veidu, k?d? nodok?u administr?cija attiecas uz kondomin?ta teritoriju. Tom?r valsts tiesas to noraid?ja, un ?obr?d *Navitours* ku?a ieg?des dar?juma kvalifik?cija par pre?u ieg?di Kopienas iek?ien? nav pamatlietas str?da priek?smets.

9 Spriedums, 2015. gada 1. oktobris (C?340/14 un C?341/14, EU:C:2015:641, 43.–59. punkts un rezolut?v?s da?as 1) punkts).

10 Atbilsto?i manam ierosin?jumam. Skat. manus secin?jumus apvienotaj?s liet?s *Trijber un Harmsen* (C?340/14 un C?341/14, EU:C:2015:505, 26.–43. punkts).

11 Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?va (2006. gada 12. decembris) par pakalpojumiem iek?j? tirg? (OV 2006, L 376, 36. lpp.).

12 K? *Navitours* ir nor?d?jusi atbild? uz ?o jaut?jumu, ja tiek uzskat?ts, ka t?s sniegtie pakalpojumi nav transporta pakalpojumi Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta b) apak?punkta izpratn?, tie b?tu j?uzskata par atp?tas pakalpojumiem ??s direkt?vas 9. panta 2. punkta c) apak?punkta pirm? ievilkuma izpratn?. ??di pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli viet?, “kur veic ?os

pakalpojumu”, un tas, k? uzskata š? sabiedrība, atkal noz?m?tu kondomināta teritoriju. Tomēr neesmu p?rliecināts, ka bez iesniedzējtiesas sniegtas papildu informācijas Tiesa pati var?tu veikt š?du izskatāmo pakalpojumu kvalifikāciju un t?dējādi “gl?bt” l?gumu sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā liet?.

13 Vācijas valdība ir atbildējusi daudz niansētāk, norādot, ka attiecīgo pakalpojumu kvalificēšana par transporta pakalpojumiem ietilpst iesniedzējtiesas kompetenc?.

14 Skat. spriedumu, 2015. gada 1. oktobris, *Trijber un Harmsen* (C?340/14 un C?341/14, EU:C:2015:641, 56. punkts).

15 T? tas, protams, nav tad, ja ku?is ir pietauvots pie krasta un tas tiek izmantots citam mērķim, nevis ku?ošanai, piemēram, lai parakst?tu starptautisku nol?gumu (k? tas bija Šengenas nol?guma gadījum?). Manuprēt, š?d? situācijā nav runas par transporta pakalpojumu (skat. šo secinājumu 24. un 25. punktu).

16 Šajā noz?m? skat. spriedumu, 1997. gada 6. novembris, *Reisebüro Binder* (C?116/96, EU:C:1997:520, 12.–14. punkts).

17 Tiesa šo principu *expressis verbis* ir apstiprinājusi 1997. gada 6. novembra spriedumā *Reisebüro Binder* (C?116/96, EU:C:1997:520, 15. un 16. punkts).

18 P?dējā atruna no transporta pakalpojumu j?dziena tv?ruma izslēdz t?dus pakalpojumus k?, piemēram, priekšmetu p?rvietošana ar celtņi.

19 Šajā noz?m? attiecībā uz apdrošināšanas j?dzienu skat. spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments* (C?235/19, EU:C:2020:801, 36. punkts).

20 Spriedums, 2015. gada 15. oktobris, *Grupo Itevelesa u.c.* (C?168/14, EU:C:2015:685, rezolutīvās daļas 1) punkts).

21 Padomes Regula (1992. gada 7. decembris), ar ko piemēro principu, kurš paredz j?ras transporta pakalpojumu sniegšanas brīvību dalībvalstīs (j?ras kabotāža) (OV 1992, L 364, 7. lpp.).

22 Spriedums, 2014. gada 27. marts, *Alpina River Cruises* un *Nicko Tours* (C?17/13, EU:C:2014:191).

23 Precīzāk, Padomes Regula (EEK) Nr. 3921/91 (1991. gada 16. decembris), ar ko paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem ?rvalstu p?rvadātāji drīkst p?rvadāt kravas vai pasažierus pa dalībvalsts iekšējiem ?densceļiem (OV 1991, L 373, 1. lpp.).

24 Šajā noz?m? skat. ?enerālvokāta P. Pikamāes [*P. Pikamäe*] secinājumus lietā *United Biscuits (Pensions Trustees)* un *United Biscuits Pension Investments* (C?235/19, EU:C:2020:380, 73. punkts).

25 Līdzšinējais EKL 227. pants.

26 Atgādināšu, ka kondomināts pastāv jau pirms 1984. gada robežlīguma noslēgšanas (skat. šo secinājumu 2. punktu).

27 Š?ds nol?gums, k? zināms, lēdz šim nav noslēgts.

- 28 Šaj? noz?m? skat. neseno spriedumu, 2021. gada 21. oktobris, *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C?373/19, EU:C:2021:873, 22. punkts).
- 29 Tagad – LES 52. pants un LESD 355. pants. Skat. ar? LESD 77. panta 4. punktu.
- 30 Tagad – Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 5. panta 2. punkts.
- 31 Š? vald?ba cit? it ?paši spriedumus, 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN* (C?111/05, EU:C:2007:195, 57. un n?kamie punkti); 2018. gada 27. febru?ris, *Western Sahara Campaign UK* (C?266/16, EU:C:2018:118, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 32 Skat. it ?paši spriedumu, 2003. gada 20. maijs, *Ravil* (C?469/00, EU:C:2003:295, 37. punkts). Uz š?du pie??mumu pamatoj?s spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea* (C?284/16, EU:C:2018:158).
- 33 Saska?? ar Direkt?vas 77/388 1. pantu dal?bvalst?m bija j?ievieš kop?ja PVN sist?ma ne v?l?k k? 1978. gada 1. janv?r?. Kaut gan 1984. gada robežl?gums tika nosl?gts v?l?k, nekas neliecina, ka nodok?u situ?cija kondomin?ta teritorij? pirms t? nosl?gšanas b?tu atš??rusies no pašreiz?j?s.
- 34 Padomes ?stenošanas l?mums (2010. gada 27. septembris), ar ko V?cijas Federat?vajai Republikai un Luksemburgas Lielhercogistei at?auj piem?rot pas?kumu, atk?pjoties no 5. panta Direkt?v? 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2010, L 256, 20. lpp.).
- 35 L?muma 2010/579 4. un 5. apsv?rums.
- 36 L?muma 2010/579 6. apsv?rums.
- 37 Skat. šo secin?jumu 10. punkta 8. zemsp?tras piez?mi.
- 38 Skat. šo secin?jumu 10. punktu.
- 39 Skat. šo secin?jumu 11. punktu.
- 40 Dar?jumi, kas veikti agr?kos tirdzniec?bas posmos, nav š?s lietas priekšmets, t?d?? par to t?l?k nerun?šu. Tikai ?si paskaidrošu, ka pirmaj? un trešaj? gad?jum? ir p?rk?pts nodok?u uzlikšanas visiem dar?jumiem, kas ietilpst Direkt?vas 77/388 piem?rošanas jom? un nav atbr?voti no nodok?a, princips, savuk?rt otraj? gad?jum? tiek p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips.
- 41 Skat. spriedumu, 1996. gada 23. maijs, Komisija/Grie?ija (C?331/94, EU:C:1996:211).
- 42 Skat. spriedumu, 1997. gada 6. novembris, *Reisebüro Binder* (C?116/96, EU:C:1997:520, 12. punkts), k? ar? neseno spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts).
- 43 Skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C?419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts).
- 44 Direkt?vas 2006/112 50. pants.
- 45 Direkt?vas 2006/112 48. pants.

46 Lai gan tas nav acīmredzams, saskaņā ar 1984. gada robežlīguma 1. panta 2. punktu kopīgā teritorija ietver arī iekšrta, kas atrodas uz ūdens.

47 Spriedums, 1986. gada 23. janvāris, *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

48 Skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *CHEZ Elektro Bulgaria* un *FrontEx International* (C-427/16 un C-428/16, EU:C:2017:890, 66. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 23. novembris, *CHEZ Elektro Bulgaria* un *FrontEx International* (C-427/16 un C-428/16, EU:C:2017:890, 67. punkts), kā arī 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 52. punkts).

50 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, rezolūcijas daļas 3) punkts).

51 Spriedums, 2020. gada 18. jūnijs, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, 51. punkts).