

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 7. aprila 2022(1)

Zadeva C-294/21

État du Grand-Duché de Luxembourg

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

proti

Navitours Sàrl

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (kasacijsko sodišče Velikega vojvodstva Luksemburg, Luksemburg))

Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 2, točka 1, in člen 9(2)(b) – Področje uporabe – Obdavčljive transakcije – Kraj opravljanja prevoznih storitev – Turistična plovba po reki Mozeli – Reka s statusom kondominija

Uvod

1. Naj se zdi še tako neverjetno, zgodovina tega primera sega več kot 200 let v preteklost, in sicer v čas dunajskega kongresa leta 1815. Člen 25 sklepne listine tega kongresa(2), o „pruskih posestvih na levem bregu Rena“ je določal, da so reke Mozela, Sûre in Our, tam kjer predstavljajo mejo teh posestev, v skupni lasti obmejnih držav. Ta določba je bila potrjena in podrobneje opredeljena v členu 27 pogodbe o meji med Kraljevino Nizozemsko in Kraljevino Prusijo, sklenjene 26. junija 1816 v Aachnu.
2. Čeprav niti Kraljevina Prusija niti Kraljevina Nizozemska v takratni obliki, niti ureditev, ki je bila vzpostavljena na dunajskem kongresu, že dolgo ne obstajajo več, je ta določba še vedno veljavna, zdaj v obliki člena 1(1) pogodbe med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o določitvi skupne meje med državama(3) (v nadaljevanju: Pogodba o meji iz leta 1984). Ta pogodba določa, da je ozemlje pod skupno suverenostjo viden izraz duha evropskega združevanja, v praksi pa ta skupna suverenost paradoksalno povzroča težave obema državama inanicama pri izpolnjevanju njunih obveznosti, ki izhajajo iz prava Unije in, natančneje, v obravnavani zadevi, iz predpisov o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).
3. Vendar, kot je generalni pravobranilec A. L. Dutheillet de Lamothe(4) že navedel,

ugotovitve dunajskega kongresa in določbe mednarodnih sporazumov, ki iz njega izhajajo, ne bi smele izključevati polne uporabe in užitka prava Unije na celotnem ozemlju Unije, tudi ne na ozemljih, ki so na podlagi teh določb pod skupno suverenostjo dveh držav članic. Zato predlagam, da se ta zadeva obravnava na podlagi upoštevanih določb prava Unije in da se uporabe teh določb ne pogojuje z določbami mednarodnih pogodb med posameznimi državami članicami in s sklenitvijo sporazumov, ki so v teh pogodbah predvideni.

Pravni okvir

Mednarodno pravo

4. Člen 1(1) pogodbe o meji iz leta 1984 določa skupno suverenost (kondominij) Nemčije in Luksemburga nad mejnimi rekami:

„Kjer koli reke Mozela, Sûre ali Our tvorijo mejo v skladu s pogodbo z dne 26. junija 1816[(5)], pomenijo skupno ozemlje pod skupno suverenostjo obeh držav pogodbenic.“

5. Člen 5(1) te pogodbe določa:

„Države pogodbenice z dodatnim sporazumom uredijo vprašanja v zvezi s pravom, ki se uporablja na skupnem ozemlju pod skupno suverenostjo.“

Do danes takšen dodatni sporazum še ni bil sklenjen.

Pravo Unije

6. Člen 2, točka 1, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(6), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991(7), je določal:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. *dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;*

[...]“

7. Člen 3(2) te direktive je določal:

„V tej direktivi je ‚ozemlje države‘ območje uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu 227.“

8. Nazadnje, člen 9(1) in (2)(b) navedene direktive je določal:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

2. Vendar pa:

[...] (ni prevedeno)

(b) je kraj opravljenih prevoznih storitev kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja;

[...]"

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

9. Družba Navitours Sàrl, ki je registrirana po luksemburškem pravu, se ukvarja s turističnimi plovbami na odseku reke Mozele, ki je predmet skupne suverenosti v skladu s pogodbo o meji iz leta 1984. Zaradi tega posebnega statusa reke so davčni organi dejavnosti družbe Navitours obravnavali kot dejavnosti, ki se izvajajo zunaj nacionalnega ozemlja v smislu zakona o davku na dodano vrednost, tako da davčni organi niso zahtevali plačila davka od cene, prejete za te plovbe.

10. Družba Navitours je leta 2004 za namene svoje dejavnosti na Nizozemskem kupila potniško plovilo. Davčni organi so zadevno plovilo obravnavali kot pridobitev znotraj Skupnosti, kar pomeni, da je bila transakcija oproščena na Nizozemskem in obdavčena v Luksemburgu(8). Vendar je davčni organ družbi Navitours odrekel pravico do odbitka DDV, plačane ob nakupu plovila, ker dejavnosti družbe v vodah kondominija niso bile obdavčene in plovilo ni bilo pridobljeno za namene obdavčljivih dejavnosti, ki so pogoj za pravico do odbitka.

11. Po tožbi družbe Navitours je bila zgoraj navedena zavrnitev pravice do odbitka dokončno obravnavana v sodbi Cour d'appel (višje sodišče, Luksemburg) z dne 10. julija 2014, v kateri je to ugotovilo, da so dejavnosti navedene družbe lahko obdavčene bodisi v Luksemburgu bodisi v Nemčiji in da ima ta družba v povezavi s tem pravico do odbitka.

12. Po tej sodbi je davčni organ z odločbo z dne 5. avgusta 2015 družbi Navitours naložil plačilo DDV za njene dejavnosti za davčni leti 2004 in 2005. Vendar je Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (okrožno sodišče v Luxembourg, Luksemburg) po tožbi družbe Navitours s sodbo z dne 23. maja 2018 to odločbo odpravilo. To sodišče je zlasti menilo, da zaradi neobstoja sporazuma med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o uporabi DDV na ozemlju kondominija luksemburški davčni organi niso upravičeni pobirati tega davka za dejavnosti, ki se opravljajo na tem ozemlju. Ta sodba je bila potrjena s sodbo Cour d'appel (višje sodišče) z dne 11. decembra 2019.

13. État du Grand-duché de Luxembourg (državna blagajna Velikega vojvodstva Luksemburg) in Administration de l'enregistrement et des domaines et de la TVA (davčni organ, Luksemburg) sta pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo zoper zadnjenavedeno sodbo. V teh okoliščinah je Cour de cassation (kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

Ali se člen 2[, točka 1.] Direktive [77/388], ki določa, da je „predmet davka na dodano vrednost [...] naslednje: 1. *dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo*“;

ali člen 9(2)(b) Direktive [77/388], ki določa, da je „kraj opravljenih prevoznih storitev kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja“;

uporablja(-ta) in povzroči(-ta) obdavčitev storitev prevoza oseb, ki jih opravlja ponudnik s sedežem v Luksemburgu, z DDV v Luksemburgu, kadar se te storitve opravljajo v kondominiju, kot je kondominij, ki je s pogodbo med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o določitvi skupne meje med državama ter izmenjavo pisem, podpisanih v Luksemburgu 19. decembra 1984, opredeljen kot skupno ozemlje pod skupno suverenostjo Velikega vojvodstva

Luksemburg in Zvezne republike Nemčije ter v zvezi s katerim na področju pobiranja DDV za prevozne storitve ne obstaja sporazum med državama, kot to določa člen 5(1) pogodbe med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o določitvi skupne meje med državama z dne 19. decembra 1984, v katerem je navedeno, da „Pogodbenici urejata vprašanja v zvezi s pravom, ki se uporablja na skupnem ozemlju pod skupno suverenostjo, z dodatnim dogovorom“.

14. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je Sodišče prejelo 10. maja 2021. Pisne pripombe so predložili družba Navitours, luksemburška in nemška vlada ter Evropska komisija. Sodišče je odločilo, da ne bo opravilo obravnave. Stranke so na vprašanje Sodišča odgovorile pisno.

Presoja

15. Predložitveno sodišče v svojem vprašanju v bistvu navaja dve vprašanji, in sicer, prvi, ali se ob neobstoju sporazuma med Luksemburgom in Nemčijo o uporabi pravil o DDV na ozemlju kondominija ta pravila uporabljajo za prevozne storitve, opravljene na tem ozemlju, in drugi, ali uporaba teh pravil vodi ali bi lahko vodila do obdavčitve teh storitev v Luksemburgu.

16. Čeprav sta ti vprašanji očitno tesno povezani, sta vseeno ločeni in ju je treba obravnavati po vrsti. Vendar je treba pred tem odgovoriti na predhodno vprašanje, in sicer ali gre za prevozno storitev v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388.

Turistične plovbe kot prevozne storitve za namene DDV

17. V sodbi *Trijber in Harmsen*(9) je Sodišče po podrobni analizi razsodilo(10) – kar je moralo sicer preveriti še nacionalno sodišče – da dejavnost, pri kateri se za plačilo opravlja storitev vkrcanja potnikov na plovilo za ogled mesta po vodi in za razvedrilo, ni storitev na „področju prevoza“ v smislu člena 2(2)(d) Direktive 2006/123/ES(11).

18. Zato je treba preučiti, ali so z vidika te sodbe storitve, ki jih zagotavlja Navitours, sploh „prevozne storitve“ v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388. Če bi na to vprašanje odgovorili nikalno, bi bilo vprašanje za predhodno odločanje v tej zadevi, ki se izrecno nanaša na razlago te določbe, brezpredmetno. Zato je Sodišče v tej zadevi v zvezi s tem postavilo vprašanje strankam(12).

19. Menim, da pojem „prevozne storitve“ iz člena 9(2)(b) Direktive 77/388 nima enakega pomena kot pojem „storitve na področju prevoza“ iz Direktive 2006/123. Tukaj se strinjam s stališčem, ki so ga v odgovorih na vprašanje Sodišča izrazile družba Navitours, luksemburška vlada in Komisija(13).

20. Uvodoma bi rad poudaril, da prej navedena sodba Sodišča v veliki meri temelji na zelo specifični naravi zadevnih storitev v postopku v glavni stvari v eni od zadev, ki se je končala s sodbo *Trijber in Harmsen*, v kateri je bil sam prevoz drugotnega pomena(14). Ni ne kaže na to, da bi bile storitve družbe Navitours, obravnavane v postopku v glavni stvari, podobne narave. Te storitve obsegajo organizacijo turističnih plovb po celinskih plovnih poteh, torej dejavnost, pri kateri je gibanje oseb bistven element(15).

21. Ne glede na te dejanske razlike pa različno razlago pojmov „prevozne storitve“ v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388 in „storitve na področju prevoza“ v smislu člena 2(2)(d) Direktive 2006/123 po mojem mnenju podpira povsem drugačen namen teh dveh ureditev. Enako poudarjajo družba Navitours, luksemburška vlada in Komisija v svojih odgovorih na vprašanje Sodišča.

22. Direktiva 2006/123 konkretizira svobodo opravljanja storitev in svobodo ustanavljanja ponudnikov storitev na enotnem trgu. Namen člena 2(2)(d) te direktive je iz področja uporabe izključiti storitve, ki jih urejajo posebne določbe (sedanjega) naslova VI tretjega dela Pogodbe DEU in določbe sekundarne zakonodaje, ki temeljijo na teh določbah, za katere se v skladu s členom 58(1) PDEU ne uporablja splošno načelo prostega pretoka storitev. Zato je treba to določbo razlagati ozko, tako da se uporablja le za tiste vrste storitev, za katere je izključitev iz uporabe prostega pretoka storitev upravičena in izhaja iz določb Pogodbe. V sodbi Trijber in Harmsen je Sodišče odločilo, da takšna izključitev storitev, ki so bile predmet enega od postopkov v glavni stvari, ni upravičena.

23. Člen 9(2)(b) Direktive 77/388 je povsem drugačne narave. Njegov cilj ni bolj specifična ureditev prevoznih storitev na splošno glede na druge kategorije storitev, temveč le njihova posebna ureditev v enem pogledu, in sicer glede kraja opravljanja storitev. Upoštevati je treba, da je osnovni smisel posebne ureditve kraja, kjer je opravljena transakcija, ki se obdavči z DDV, v tem, da ta kraj določa pristojnost za obdavčitev teh transakcij. Če se transakcija kakor koli nanaša na več kot eno državo članico (npr. prevoz iz ene države članice v drugo), so zato pravila za določitev kraja, kjer je transakcija opravljena, pomembna za razdelitev davčnih pristojnosti med temi državami članicami. Splošno pravilo je, da se obdavčitev opravi na kraju, kjer se blago ali storitve dejansko uporabijo.

24. V skladu s členom 9(2)(b) Direktive 77/388 je kraj opravljanja prevoznih storitev kraj, kjer se prevoz dejansko opravi, „pri čemer se upošteva prevožena razdalja“. Zakonodajalec Evropske unije je tako menil, da je najbližje resničnosti taka rešitev, po kateri se kot kraj opravljanja prevozne storitve šteje položaj prevoznega sredstva med opravljanjem storitve, če se prevozno sredstvo giblje(16). Tako se pristojnost za obdavčitev take storitve določi glede na razdaljo, ki jo prevozno sredstvo prevozi na ozemlju določene države članice, in ne na primer glede na kraj natovarjanja ali časa opravljanja storitve(17).

25. S tega vidika je torej treba vsako storitev, katere edini ali glavni sestavni del je premik oseb ali blaga na razdalje, ki so večje od zanemarljivih(18), ne glede na namen (komercialni, turistični, rekreacijski itd.), zaradi katerega se ta premik izvaja, in ne glede na to, ali se storitev začne in konča v istem kraju ali v različnih krajih, po mojem mnenju obravnavati kot prevozno storitev v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388. V vsakem takem primeru se lahko davčna pooblastila razdelijo med več držav članic in to delitev je treba izvesti v skladu s to določbo, torej ob upoštevanju prevoženih razdalj.

26. Menim, da takšnega razlikovanja pomena zadevnih pojmov za namene direktiv 77/388 in 2006/123 ne preprečuje načelo, da je treba podobne izraze, uporabljene v različnih instrumentih prava Unije, načeloma razlagati na podoben način(19).

27. Prvič, različna narava in namen obeh ureditev, kot je navedeno zgoraj, upravičujeta različno razumevanje pojmov „prevozne storitve“ in „storitve na področju prevoza“ v obeh zakonodajnih aktih. Podobne storitve se zato lahko za namene uporabe obeh instrumentov razvrščajo različno.

28. Drugič, popolno ujemanje pri razlagi teh pojmov tako ali tako ni mogoče.

29. Po eni strani namreč člen 2(2)(d) Direktive 2006/123 pristaniške storitve izrecno uvršča med storitve na področju prometa. Podobno je Sodišče menilo, da so storitve tehničnih pregledov vozil zajete v tej določbi (20). Po mojem mnenju ni dvoma, da niti pristaniške storitve niti storitve tehničnih pregledov vozil ne morejo biti prevozne storitve v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388. Zanje bi bilo zlasti nemogoče uporabiti merilo prevožene razdalje, uporabljeno v tej določbi.

30. Po drugi strani pa je Sodišče izrecno priznalo, da turistične plovbe spadajo na področje uporabe Uredbe (EGS) št. 3577/92(21), in s tem tudi naslova VI PDEU o prevozu, na podlagi katerega je bila ta uredba sprejeta(22). Nenavadno bi bilo, če bi se turistične plovbe po celinskih plovniških poteh, kljub temu, da zanje veljajo določbe druge uredbe, sprejete na podlagi istih določb Pogodbe, obravnavalo drugače(23).

31. Iz tega sledi, da je težko doseči enotno razumevanje pojma „prevoz“ in njegovih izpeljank v okviru različnih instrumentov prava Unije, ki urejajo različna področja prevoza. Kot sem že navedel zgoraj, tudi menim, da takšno enotno razumevanje ni potrebno glede na različne cilje teh uredb(24).

32. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se ugotovi, da so storitve, ki vključujejo organizacijo turističnih plovb po rekah, prevozne storitve v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388.

Uporaba pravil o DDV na ozemlju kondominija

33. V skladu s členom 9(2)(b) Direktive 77/388 je kraj opravljanja storitev prevoza po celinskih plovniških poteh na vodah reke Mozele, ki tvori mejo med Luksemburgom in Nemčijo, ozemlje teh voda in zato v skladu s pogodbo o meji iz leta 1984 ozemlje pod skupno suverenostjo obeh držav članic, to je kondominij. Zato je treba preučiti, ali so na tem ozemlju izpolnjeni pogoji za uporabo te direktive, torej, prvič, ali je to ozemlje ozemlje države članice v smislu člena 3(2) te direktive in, drugič, ali in pod kakšnimi pogoji lahko ti državi članici na tem ozemlju uporabita svojo zakonodajo, sprejeto za prenos te direktive.

Območje kondominija kot ozemlje države za namene zakonodaje o DDV

34. Kot sem že omenil, dejavnosti družbe Navitours, povezane s turističnimi plavbami po reki Mozeli, niso bile obdavčene z DDV, ker luksemburški (in očitno tudi nemški) davčni organi teh dejavnosti, ki so se izvajale na ozemlju kondominija, niso šteli za dejavnosti na „ozemlju države“ v smislu zakonodaje o DDV. Razlog za to je bil poseben status tega ozemlja, ki je pod skupno suverenostjo obeh držav članic. Čeprav se je stališče luksemburških davčnih organov spremenilo ob obravnavi vprašanja, ali je treba družbi Navitours priznati pravico do odbitka DDV od stroškov nakupa plovila, namenjenega za njeno dejavnost, se zdi, da se s stališčem o posebnem davčnem statusu kondominija strinjata tudi prvo in drugostopenjsko sodišče v postopku v glavni stvari.

35. Vendar menim, da to stališče ni pravilno.

36. V členu 3(2) Direktive 77/388 je ozemlje države opredeljeno s sklicevanjem na ozemeljsko področje uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kot je določeno v členu 299 te pogodbe(25). V skladu s slednjo določbo se ta pogodba in posledično Direktiva 77/388 uporabljata tudi za Zvezno republiko Nemčijo in Veliko vojvodstvo Luksemburg. Čeprav ta določba vsebuje številne izjeme in posebna pravila, se nobeno od njih ne uporablja za ozemlje kondominija(26). Prav tako to ozemlje ni izključeno iz pojma „ozemlje države“ v členu 3(3) Direktive 77/388.

37. Zato je mogoče sklepati le, da je ozemlje kondominija ozemlje države v smislu člena 3(2)

Direktive 77/388. V nasprotnem primeru bi bilo treba sklepati, da se pravo Unije na tem ozemlju sploh ne uporablja, kar pa bi bil absurden sklep.

38. Posebnost tega primera pa je, da je to ozemlje države istočasno ozemlje dveh držav članic, kar je izjemen položaj, ki ga avtorji Direktive 77/388 niso predvideli. Zato je treba odgovoriti na vprašanje, kako naj se direktiva uporablja na tem ozemlju.

Pogoji za uporabo pravil o DDV na ozemlju kondominija

39. Nemška vlada in družba Navitours v svojih pripombah v obravnavani zadevi navajata, da je v skladu s pravili mednarodnega javnega prava za izvajanje suverenosti ene od zadevnih držav na ozemlju kondominija potrebno soglasje druge države, tako da je izvajanje pristojnosti Velikega vojvodstva Luksemburg ali Zvezne republike Nemčije v zvezi z DDV na ozemlju njune skupne suverenosti brez sporazuma na podlagi člena 5 pogodbe o meji iz leta 1984 nemogoče(27). Poleg tega po mnenju nemške vlade Direktiva 77/388 ne nasprotuje temu, da zadevni državi članici v skladu z mednarodnim pravom in v interesu dobrososedskih odnosov začasno opustita obdavčitev transakcij, opravljenih na tem ozemlju.

40. Glede na pravo Unije pa je ta teza po mojem mnenju popolnoma neutemeljena.

41. Kar zadeva Direktivo 77/388, ta ne vsebuje nobene določbe, ki bi Velikemu vojvodstvu Luksemburg in Zvezni republiki Nemčiji dovoljevala, da ne obdavči transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija. V skladu s členom 2 te direktive se obdavči vsaka storitev, ki se opravi za plačilo, vse izjeme od tega pravila pa morajo biti jasno in natančno opredeljene(28). V tej direktivi ni določbe, ki bi transakcije, opravljene na ozemlju kondominija, izvzela iz obdavčitve.

42. V zvezi s pogodbo o meji iz leta 1984 je treba predvsem opozoriti, da pravo Unije spoštuje mednarodno pravo v delu, v katerem to določa ozemeljski obseg suverenosti držav članic. Teritorialni obseg uporabe prava Unije je natančno opredeljen s sklicevanjem na območje, zajeto s to suverenostjo, ki ga določata mednarodno pravo in nacionalno pravo, sprejeto za njegovo izvajanje. To zagotavljajo podrobne določbe člena 299 Pogodbe ES(29), v zvezi z DDV pa člen 3(2) Direktive 77/388(30). Na to se nanašajo tudi sodne odločbe, na katere se sklicuje nemška vlada(31).

43. Na podlagi člena 1 pogodbe o meji iz leta 1984 torej Veliko vojvodstvo Luksemburg in Zvezna republika Nemčija na ozemlju kondominija lahko (in bi morala) izvajati pristojnost na področju DDV in se lahko dogovorita o pravilih za njeno izvajanje.

44. Vendar, kot je Sodišče že večkrat odločilo, določb sporazuma med dvema državama članicama ni mogoče uporabiti za njune odnose, če so v nasprotju z določbami Pogodbe(32). Menim, da mora enako veljati tudi za nasprotje med tako pogodbo in akti sekundarnega prava Unije, saj bi se v nasprotnem primeru države članice lahko med seboj dogovorile o odstopanju od prava Unije in s tem spodkopale njegovo učinkovitost. Zato neobstoj sporazuma, kot je tisti iz člena 5 pogodbe o meji iz leta 1984, ne more upravičiti ohranjanja stanja, ki je v nasprotju s pravom Unije, in sicer neobdavčitve transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija. Poleg tega je treba opozoriti, da je pogodba o meji iz leta 1984 kasnejša od Direktive 77/388, tako da sta se ob sklenitvi te pogodbe obe zadevni državi članici zavedali svojih obveznosti iz te direktive.

45. Nazadnje, v zvezi s trditvijo nemške vlade, da je neobdavčitev transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija, začasna, ker se zadevne države članice pogajajo o ustreznem sporazumu, je dovolj opozoriti, da ta „začasnost“ traja že skoraj petinštirideset let(33). Poleg tega Direktiva 77/388 ne določa niti stalnih niti zaasnih odstopanj za ozemlja kondominijev.

46. Teh ugotovitev ne omaja niti dejstvo, da je Svet sprejel Izvedbeni sklep 2010/579/EU(34). Ta sklep se je nanašal na sprejetje stališča, da je mejni most na Mozeli med Luksemburgom in Nemčijo v celoti na luksemburškem ozemlju za namene obdavčitve dobav blaga, nudenja storitev in dobav blaga znotraj Skupnosti, opravljenih v zvezi z obnovo tega mostu.

47. V nasprotju z navedbami družbe Navitours v njenih pripombah ta sklep ni bil posledica nemožnosti uporabe pravil o DDV za transakcije, opravljene v okviru obnove mostu, temveč zgolj potrebe po poenostavitvi njihove uporabe z določitvijo ozemlja ene same države članice kot kraja opravljanja teh transakcij(35). To ni zadevalo le transakcij, ki so bile opravljene na ozemlju kondominija, ampak tudi transakcij, ki bi bile v skladu z določbami Direktive 2006/112 opravljene na ozemlju izključno ene države članice. Dejansko je že iz naslova tega sklepa jasno razvidno, da določba *odstopanja* od določb navedene direktive in ne ukrepe, potrebne za uporabo teh določb.

48. Poleg tega je bil eden od razlogov za izdajo tega sklepa tudi ta, da ni negativno vplival na lastna sredstva Unije iz naslova DDV(36). Nasprotno pa ima neobdavčitev transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija, od leta 1978 nedvomno tak negativen učinek.

49. Treba je še opozoriti, kot to odlično ponazarjata obravnavana zadeva in potek postopka v glavni stvari, da neobdavčitev zadevnih transakcij povzroča nadaljnje nepravilnosti pri uporabi DDV v zvezi s transakcijami, opravljenimi v prejšnjih fazah prometa. Te transakcije, kot je nakup potniške ladje, namenjene poslovanju na ozemlju kondominija, ki je predmet spora v postopku v glavni stvari, bodisi niso obdavčene (v skladu s prvotnim stališčem družbe Navitours(37)), bodisi so obdavčene brez pravice do odbitka (v skladu s prvotnim stališčem davčnega organa(38)), bodisi dajejo pravico do odbitka, čeprav transakcije v poznejši fazi dejansko niso obdavčene (v skladu s odločbama prvo- in drugostopenjskega sodišča v postopku v glavni stvari(39)). Nobeden od teh primerov ni v skladu z določbami Direktive 77/388(40).

50. V teh okoliščinah je treba tako Velikemu vojvodstvu Luksemburg kot Zvezni republiki Nemčiji opozoriti, da nista izpolnili obveznosti, ki jih imata na podlagi določb Direktive 77/388 (zdaj Direktiva 2006/112), ker transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija, nista obdavčile z DDV.(41) Te transakcije so v skladu z navedenimi določbami namreč obdavčljive in neobstoj sporazuma, kot je sporazum iz člena 5 pogodbe o meji iz leta 1984, ne pomeni, da državam članicama teh določb ni treba izvajati.

51. Zato je treba ugotoviti, ali določbe Direktive 77/388 nasprotujejo temu, da ena od zadevnih držav članic enostransko obdavči storitve, ki se opravljajo na ozemlju kondominija.

Obdavčitev transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija, s strani ene od zadevnih držav članic

52. Kot je razvidno iz sedme uvodne izjave Direktive 77/388, je namen pravil o določitvi kraja opravljanja transakcij, za katere se plačuje DDV, zlasti izogibanje sporom o pristojnosti med državami članicami, ki bi lahko povzročili dvojno obdavčitev ali neobdavčitev zadevnih transakcij(42). Vendar zakonodajalec Evropske unije ni predvidel ali uredil izjemnega položaja kondominija, v katerem transakcije, opravljene na tem ozemlju, spadajo v davčno pristojnost dveh držav članic.

53. V skladu s členom 5 pogodbe o meji iz leta 1984 bi bilo treba ta položaj rešiti s sporazumom med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo, sklenjenim na podlagi te določbe. Vendar zadevni državi članici nista sklenili takšnega sporazuma. Neobstoj takšnega sporazuma in posledična neobdavčitev transakcij, opravljenih na ozemlju kondominija, ne pomeni le kršitve določb o DDV, temveč se lahko šteje tudi za kršitev načela lojalnega

sodelovanja iz člena 4(3) PEU(43). Zato je treba preučiti, kako določiti davčno pristojnost zadevnih držav članic za obdavčitev teh transakcij, čeprav med njima ni sporazuma.

Predlog Komisije

54. Komisija v svojih pripombah predlaga, naj se v takem izjemnem primeru za kraj opravljanja prevozne storitve šteje kraj odhoda, torej – v okoliščinah zadeve v glavni stvari – rečno pristanišče, iz katerega odpluje turistična ladja, s katero je opravljena storitev prevoza. Prednost tega predloga je nedvomno jasna rešitev vprašanja davčne pristojnosti, saj so v nasprotju z vodami reke Mozele njeni bregovi na izključnem ozemlju zadevnih držav članic, v okoliščinah postopka v glavni stvari na ozemlju Luksemburga. Ta predlog je tudi v skladu s splošnim načelom obdavčitve v kraju potrošnje, saj je mogoče domnevati, da je kraj potrošnje storitve potniškega prevoza kraj, od koder potniki odpotujejo.

55. Vendar pa iz treh razlogov ne podpiram tega, da bi Sodišče sprejelo ta predlog.

56. Prvič, za ta predlog ni podlage v določbah Direktive 77/388. Kar zadeva opravljanje storitev, direktiva določa le splošno pravilo obdavčitve v kraju sedeža izvajalca (člen 9(1)) in nekatere izjeme, od katerih se ena nanaša na prevozne storitve in zahteva, da se kraj, kjer se opravi prevoz, šteje za kraj dobave [člen 9(2)(b)]. Po drugi strani pa ne obstaja nobena določba, ki bi omogočala, četudi vsaj po analogiji, da se kraj opravljanja prevozne storitve veže na kraj začetka prevoza.

57. Za dopolnitev naj dodam, da je v sedanji zakonodaji kraj opravljanja prevoznih storitev dejansko opredeljen kot kraj odhoda, vendar le za prevoz blaga znotraj Skupnosti osebam, ki niso davčni zavezanci(44). Za storitve potniškega prevoza pa velja enako pravilo kot je v členu 9(2)(b) Direktive 77/388, v skladu s katerim je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja(45). Zato niti dinamična razlaga te določbe ne omogoča, da bi kraj opravljanja storitve prevoza potnikov povezali s krajem začetka tega prevoza.

58. Poleg tega bi se v primeru sprejetja predloga Komisije pojavil dvom o tem, ali naj se predlagano pravilo uporablja samo za ozemlje kondominija ali tudi za druge primere, ki vključujejo prevoz oseb med različnimi državami članicami. Ne vidim razloga, da bi za ozemlje kondominija veljala drugačna pravila kot za druge podobne primere. Težava pri uporabi pravil o DDV na ozemlju kondominija je tehnične narave in jo je treba rešiti na podlagi veljavnih pravil, ne pa z razlago ustvariti posebnih pravnih pravil. Uporaba predloga Komisije za vse storitve potniškega prometa med različnimi državami članicami bi pomenila dejansko spremembo določb Direktive 77/388.

59. Drugič, predlog Komisije nima podlage v dejstvih tega primera. Kot je navedeno v členu 1(3) pogodbe o meji iz leta 1984, je meja ozemlja pod skupno suverenostjo določena s stičiščem med vodno površino in kopnim. Drugače povedano, vodna površina reke Mozele predstavlja celotno ozemlje kondominija. V skladu s členom 9(2)(b) Direktive 77/388 je kraj opravljanja storitve kraj, kjer se opravi prevoz, *pri čemer se upošteva prevožena razdalja*, to je od trenutka, ko prevozno sredstvo, v tem primeru plovilo, odpluje.

60. To pomeni, da čeprav se potniki vkrcajo na plovilo s pristajališča, ki je lahko na izključnem ozemlju ene od zadevnih držav članic(46), se prevozna storitev v celoti opravlja na vodni površini in torej na ozemlju kondominija. Zato ni mogoče šteti, kot trdi Komisija, da se ta dobava začne na izključnem ozemlju ene od držav članic in se nato samo nadaljuje na ozemlju kondominija. Zato v obravnavani zadevi ni mogoče najti analogije s sodbo Trans Tirreno Express(47), v kateri je Sodišče dovolilo obdavčitev storitve pomorskega prevoza, ki se začne in konča v teritorialnih vodah ene od držav članic, tudi v delu, v katerem se ta prevoz opravi v mednarodnih vodah.

Prevoz po reki Mozeli, na njenem delu, ki leži med Luksemburgom in Nemčijo, poteka v celoti na ozemlju pod skupno suverenostjo teh dveh držav članic.

61. Nazadnje, tretjič, seveda je mogoče zelo kritično oceniti dejstvo, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in Zvezna republika Nemčija do danes nista sklenili sporazuma iz člena 5 pogodbe o meji iz leta 1984 in zato nista obdavčili prevoznih storitev, opravljenih na ozemlju kondominija. To pa ne spremeni dejstva, da je to ozemlje pod njuno skupno suverenostjo in da imata obe državi članici zato na enakomerno davčno pristojnost nad njim ter pravico, da v skladu s pravom Unije določita, kako se ta pristojnost izvaja.

62. Sprejetje predloga Komisije pa bi Zvezni republiki Nemčiji odvzelo davčno suverenost nad ozemljem kondominija, če se prevozne storitve na tem ozemlju opravljajo s pristanišča, ki se nahaja na izključnem ozemlju Luksemburga (in obratno). V Direktivi 77/388 ni določb, ki bi upravičevale odvzem te pristojnosti.

63. To niti ni potrebno, saj menim, da je v pravu Unije za zadevni položaj mogoče najti veliko preprostejšo rešitev.

Moj predlog rešitve

64. Pravo Unije zahteva, da se transakcije, opravljene na ozemlju kondominija, obdavčijo na enak način, ki je skladen z določbami Direktive 77/388. S tega vidika ni pomembno, ali in kako se Veliko vojvodstvo Luksemburg in Zvezna republika Nemčija dogovorita o uporabi pravil o DDV na tem ozemlju. To zahtevo izpolnjujeta tako enostranska obdavčitev s strani ene od zadevnih držav članic kot tudi obdavčitev na enak način, o katerem se dogovorita ti državi članici. Iz zgoraj navedenega izhaja, da enostranska obdavčitev zadevnih transakcij s strani ene od teh držav članic izpolnjuje zahteve prava Unije. Morebitne nadaljnje ureditve med zadevnima državama članicama so predmet njihovih dvostranskih odnosov v okviru mednarodnega prava, vključno s pogodbo o meji iz leta 1984. Vendar to ni predmet prava Unije.

65. To je mogoče primerjati z dobro znanim institutom solidarne odgovornosti v civilnem pravu, kjer je več dolžnikov odgovornih za določeno izpolnitev, vendar z izpolnitvijo enega od njih terjatev upnika preneha in se slednjemu ni treba ukvarjati s kasnejšimi plačili med dolžniki.

66. Pravo Unije torej ne preprečuje, da bi se za prevozne storitve, opravljene na ozemlju kondominija, zaračunaval DDV v Luksemburgu. Če pa ta delitev davčnih pristojnosti za Zvezno republiko Nemčijo ni zadovoljiva, se lahko na podlagi člena 5 pogodbe o meji iz leta 1984 z Velikim vojvodstvom Luksemburg dogovori o ustreznem sporazumu.

67. Kljub dvomom nemške vlade takšna ureditev ne pomeni tveganja dvojne obdavčitve navedenih storitev.

68. Kot je v svojih stališih ta vlada sama navedla, je dvojna obdavčitev istih transakcij v nasprotju s temeljnim načelom skupnega sistema DDV, to je načelom nevtralnosti(48). Pravila iz Direktive 77/388, ki urejajo kraj opravljanja obdavčljivih transakcij, so med drugim namenjena preprečevanju, da bi obdavčitev poslovnih dejavnosti davčnega zavezanca povzročila dvojno obdavčenje

69. Če je bila določena transakcija obdavčena v eni državi članici v skladu s pravili Direktive 77/388, to pomeni prepoved njene ponovne obdavčitve v drugih državah članicah. Takšen ponovni davek bi bil pobran v nasprotju s pravom Unije, in bi ga bilo treba vrniti(49). Davčni organi ene od zadevnih držav članic morajo po potrebi pridobiti informacije od organov druge države članice v okviru upravnega sodelovanja(50). Prepoved dvojnega obdavčevanja preverjajo

nacionalna sodišča, ki v primeru dvoma lahko zaprosijo, včasih pa celo morajo zaprositi Sodišče za pravilno razlago prava Unije(51).

70. Poleg tega lahko v primeru spora med zadevnimi državami članicami glede uporabe pravil o DDV na ozemlju kondominija države članice v skladu s členom 273 PDEU s sporazumom določijo, da je za ta spor pristojno Sodišče.

Povzetek

71. Iz navedenega izhaja, da se določbe Direktive 77/388 v celoti uporabljajo za transakcije, opravljene na ozemlju kondominija, ne glede na to, ali je bil sklenjen sporazum iz člena 5 pogodbe o meji iz leta 1984 ali ne. Podrobna pravila za uporabo teh določb na ozemlju kondominija se lahko določijo z navedenim sporazumom. Če pa tega ni, pravo Unije ne nasprotuje enostranski obdavčitvi teh transakcij s strani ene od zadevnih držav članic. Takšna obdavčitev pomeni prepoved obdavčitve istih transakcij v drugi zadevni državi članici.

Predlogi

72. Glede na vse zgoraj navedeno predlagam, naj na vprašanje, ki ga je Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Luksemburg) postavilo v predhodno odločanje, odgovori:

Člen 2(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991, v povezavi s členom 3(2) te direktive je treba razlagati tako, da se uporablja za storitve potniškega prevoza, opravljene na ozemlju, ki je na podlagi mednarodnih sporazumov pod skupno suverenostjo Velikega vojvodstva Luksemburg in Zvezne republike Nemčije, ne glede na to, ali sta ti dve državi članici sklenili sporazum o podrobnih pravilih uporabe te določbe na tem ozemlju.

Člen 9(2)(b) Direktive 77/388 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da te storitve na podlagi sporazuma obdavčita obe državi članici ali da jih enostransko obdavči le ena od njih. V slednjem primeru druga država članica izgubi pristojnost za obdavčitev teh transakcij.

1 Jezik izvirnika: poljski.

2 Z dne 9. junija 1815

3 Veliko vojvodstvo Luksemburg jo je odobrilo v skladu z 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 (zakon z dne 27. maja 1988 o odobritvi pogodbe med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o določitvi skupne meje med državama in izmenjavi dopisov, podpisanih v Luxembourg 19. decembra 1984 Mémorial št. A-26 z dne 7. junija 1988, str. 538).

4 Mnenje generalnega pravobranilca A. L. Dutheilleta de Lamotheja v zadevi Muller in Hein (10/71, EU:C:1971:76, str. 735-736). Ta zadeva se je nanašala na uporabo člena 90 pogodbe EGS (zdaj člen 106 PDEU) na ozemlju, ki ga zajema pogodba iz leta 1816. (glej točko 1 teh sklepnih predlogov).

5 Glej točko 1 teh sklepnih predlogov.

6 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

7 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160.

8 Pridobitve blaga znotraj Skupnosti ureja naslov XVIa Direktive 77/388. Družba Navitours je v postopku pred nacionalnimi sodišči izpodbijala takšno opredelitev zadevne transakcije, saj po njenem mnenju zaradi posebnega statusa reke Mozele plovilo, ki je predmet transakcije, nikoli ni vstopilo na davčno območje Luksemburga. To stališče ni bilo brez logike, glede na to, kako so davčni organi obravnavali območje kondominija. Vendar so nacionalna sodišča to stališče zavrnila in opredelitev pridobitve plovila s strani družbe Navitours kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti zdaj ni predmet spora v postopku v glavni stvari.

9 Sodba z dne 1. oktobra 2015. (C-340/14 in C-341/14, EU:C:2015:641, točke od 43 do 59 in točka 1 izreka).

10 Po mojem predlogu. Glej moje sklepne predloge v združenih zadevah Trijber in Harmsen (C-340/14 in C-341/14, EU:C:2015:505, točke od 26 do 43).

11 Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu (UL 2006, L 376, str. 36).

12 Kot je družba Navitours navedla v odgovoru na to vprašanje, če bi se štelo, da njene storitve niso prevozne storitve v smislu člena 9(2)(b) Direktive 77/388, bi jih bilo treba šteti za zabavne prireditve v smislu člena 9(2)(c), prva alineja, te direktive. Takšne storitve pa so obdavčene v kraju, „kjer so te storitve dejansko opravljene“, kar po mnenju te družbe ponovno pomeni območje kondominija. Vendar pa nisem prepričan, da bi Sodišče brez dodatnih informacij predložitvenega sodišča lahko samo opravilo to razvrstitev zadevnih storitev in tako rešilo predlog za sprejetje predhodne odločbe v obravnavani zadevi.

13 Nemška vlada je dala bolj razčlenjen odgovor, v skladu s katerim je opredelitev zadevnih storitev kot prevoznih storitev v pristojnosti predložitvenega sodišča.

14 Glej sodbo z dne 1. oktobra 2015, Trijber in Harmsen (C-340/14 in C-341/14, EU:C:2015:641, točka 56).

15 Položaj je seveda drugačen, če plovilo ostane privezano na pomolu in se uporablja za namen, ki ni plovba, na primer z namenom podpisa mednarodne pogodbe (kot je bilo v primeru Schengenskega sporazuma). Menim, da v tem primeru ne gre za prevozno storitev (glej točki 24 in 25 teh sklepnih predlogov).

16 Podobno glej sodbo z dne 6. novembra 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, točke od 12 do 14).

17 To načelo je Sodišče potrdilo *expressis verbis* v svoji sodbi z dne 6. novembra 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU: C:1997:520, točki 15 in 16).

18 Ta pogoj iz pojma prevoznih storitev izključuje storitve, kot so na primer premikanje predmetov z žerjavom.

19 Podobno v zvezi s pojmom zavarovanja glej sodbo z dne 8. oktobra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) in United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, točka 36).

20 Sodba z dne 15. oktobra 2015, Grupo Itevelesa in drugi (C-168/14, EU:C:2015:685, točka 1 izreka).

- 21 Uredba Sveta z dne 7. decembra 1992 o uporabi na?ela prostega pretoka storitev v pomorskem prometu med dr?avami ?lanicami (pomorska kabota?a) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 6, zvezek 2, str. 10).
- 22 Sodba z dne 27. marca 2014, Alpina River Cruises in Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).
- 23 Natan?neje, Uredba Sveta (EGS) št. 3921/91 z dne 16. decembra 1991 o dolo?itvi pogojev, pod katerimi lahko tuji prevozniki preva?ajo blago ali potnike po celinskih plovnih poteh znotraj dr?ave ?lanice (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 7, zvezek 1, str. 345).
- 24 Podobno velja za sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Pikamäeja v zadevi United Biscuits (Pensions Trustees) in United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, to?ka 73).
- 25 Prej ?len 227 ES.
- 26 Naj spomnim, da je kondominij obstajal ?e pred sklenitvijo pogodbe o meji iz leta 1984 (glej to?ko 2 teh sklepnih predlogov).
- 27 Takšnega sporazuma, kot vemo, doslej ni bilo.
- 28 Podobno glej nedavno sodbo z dne 21. oktobra 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, to?ka 22).
- 29 Zdaj ?len 52 PEU in ?len 355 PDEU. Glej tudi ?len 77(4) PDEU.
- 30 Zdaj ?len 5(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), ki je nadomestila Direktivo 77/388.
- 31 Vlada se sklicuje zlasti na sodbi z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, to?ka 57 in naslednje), in z dne 27. februarja 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, to?ka 47 in navedena sodna praksa).
- 32 Glej zlasti sodbo z dne 20. maja 2003, Ravil (C 469/00, EU:C:2003:295, to?ka 37). Na taki predpostavki je temeljila tudi sodba z dne 6. marca 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158).
- 33 V skladu s ?lenom 1 Direktive 77/388 bi morale dr?ave ?lanice uvesti skupni sistem DDV najpozneje do 1. januarja 1978. ?eprav je pogodba o meji iz leta 1984 poznejša, ni? ne ka?e na to, da bi bil dav?ni polo?aj na ozemlju kondominija pred to pogodbo druga?en kot danes.
- 34 Izvedbeni sklep Sveta z dne 27. septembra 2010 o dovoljenju Zvezni republiki Nem?iji in Velikemu vojvodstvu Luksemburg za uporabo ukrepa odstopanja od ?lena 5 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2010, L 256, str. 20).
- 35 Uvodni izjavi 4 in 5 Sklepa 2010/579.
- 36 Uvodna izjava 6 Sklepa 2010/579.
- 37 Glej opombo 8 v to?ki 10 teh sklepnih predlogov.
- 38 Glej to?ko 10 teh sklepnih predlogov.

39 Glej to?ko 11 teh sklepnih predlogov.

40 Transakcije, opravljene v zgodnejših fazi trgovanja, niso predmet te zadeve, zato te teme ne razširjam. Na kratko naj pojasnim, da je v prvem in tretjem primeru kršeno na?elo obdav?itve vseh transakcij, ki spadajo na podro?je uporabe Direktive 77/388 in niso predmet oprostitve, v drugem primeru pa na?elo dav?ne nevtralnosti.

41 Glej sodbo z dne 23. maja 1996, Komisija/Gr?ija (C-331/94, EU:C:1996:211).

42 Glej sodbo z dne 6. novembra 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, to?ka 12), in novejšo sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, to?ka 41).

43 Glej sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, to?ka 41).

44 ?len 50 Direktive 2006/112.

45 ?len 48 Direktive 2006/112.

46 ?eprav tudi to ni samoumevno, saj v skladu s ?lenom 1(2) pogodbe o meji iz leta 1984 skupno ozemlje vklju?uje tudi objekte na vodi in nad njo.

47 Sodba z dne 23. januarja 1986, Trans Tirreno Express (283/84, EU:C:1986:31).

48 Glej zlasti sodbo z dne 23. novembra 2017, CHEZ Elektro Bulgaria in FrontEx International (C-427/16 in C-428/16, EU:C:2017:890, to?ka 66 in navedena sodna praksa).

49 Glej zlasti sodbo z dne 23. novembra 2017, CHEZ Elektro Bulgaria in FrontEx International (C-427/16 in C-428/16, EU:C:2017:890, to?ka 67), in sodbo z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, to?ka 52).

50 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, to?ka 3 izreka).

51 Sodba z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, to?ka 51).