



## Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

M. SZPUNAR

представено на 7 април 2022 година<sup>1</sup>

**Дело C-294/21**

**État du Grand-Duché de Luxembourg,  
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA  
с/у  
Navitours Sàrl**

(Преюдициално запитване, отправено от Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg  
(Касационен съд на Великото херцогство Люксембург, Люксембург))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност —  
Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 2, точка 1 и член 9, параграф 2, буква б) —  
Приложно поле — Облагаеми сделки — Място на доставка на транспортни услуги —  
Туристически круизи по река Мозел — Река със статут на кондоминиум“

### Въведение

1. Колкото и невероятно да изглежда, настоящият спор се заражда преди повече от 200 години, а именно на Виенския конгрес през 1815 г. В член 25 от заключителния акт на този конгрес<sup>2</sup> относно „пруските владения на левия бряг на река Рейн“ се посочва, че реките Мозел, Сюр и Ур в частта, в която служат за граници на тези владения, ще бъдат съвместно притежание на граничните държави. Тази клауза е потвърдена и развита по-подробно в член 27 от Договора за границата, сключен между Кралство Нидерландия и Кралство Прусия в Ахен на 26 юни 1816 г.

2. Макар нито Кралство Прусия, нито Кралство Нидерландия в тогавашната си форма, нито самият порядък, установен с Виенския конгрес, отдавна да не съществуват, посочената клауза продължава да действа, понастоящем под формата на член 1, параграф 1 от Договора между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия за трасиране на общата граница между двете държави<sup>3</sup> (наричан по-нататък „Договорът за границата от 1984 г.“). В този договор се предвижда, че територията под съвместен суверенитет е видим израз на духа на европейската интеграция, но парадоксално този

<sup>1</sup> Език на оригиналния текст: полски.

<sup>2</sup> От 9 юни 1815 г.

<sup>3</sup> Ратифициран от Великото херцогство Люксембург с 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 (Закон от 27 май 1988 г. за ратифициране на Договора между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия за трасиране на общата граница между двете държави и на размяната на писма, подписани в Люксембург на 19 декември 1984 г., Mémorial № A-26 от 7 юни 1988 г., стр. 538).

съвместен суверенитет създава практически трудности при изпълнението от двете държави членки на задълженията им, произтичащи от правото на Съюза, а именно, що се отнася до настоящото дело, на разпоредбите за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

3. Както обаче генералният адвокат Dutheillet de Lamothe<sup>4</sup> вече е имал възможност да отбележи, решенията на Виенския конгрес и клаузите от произтичащите от него международни договори не трябва да възпрепятстват пълното прилагане и ефективността на правото на Съюза на цялата му територия, включително на онази, която по силата на тези клаузи е под съвместен суверенитет на две държави членки. Поради това предлагам настоящият случай да се разгледа предвид релевантните разпоредби от правото на Съюза, без прилагането им да зависи от клаузите от международните договори между отделните държави членки и сключването на предвидените в тези договори споразумения.

## Правна уредба

### *Международното право*

4. С член 1, параграф 1 от Договора за границата от 1984 г. се установява съвместен суверенитет (кондоминиум) между Германия и Люксембург над граничните реки:

„Навсякъде, където Мозел, Сюр или Ур служат за граница по Договора от 26 юни 1816 г.<sup>5</sup>, те съставляват обща територия под съвместен суверенитет на двете договарящи се държави“.

5. Член 5, параграф 1 от този договор гласи:

„Договарящите се държави уреждат въпросите за приложимото право на общата територия под съвместен суверенитет с допълнително споразумение“.

До ден днешен такова допълнително споразумение не е сключено.

<sup>4</sup> Заключение на генералния адвокат Dutheillet de Lamothe по дело Muller и Hein (10/71, EU:C:1971:76, стр. 735—736). Това дело засяга прилагането на член 90 от Договора за ЕИО (понастоящем член 106 ДФЕС) на територията, попадаща в обхвата на договора от 1816 г. (вж. т. 1 от настоящото заключение).

<sup>5</sup> Вж. точка 1 от настоящото заключение.

## **Правото на Съюза**

6. Член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа<sup>6</sup>, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г.<sup>7</sup>, гласи:

„С данък върху добавената стойност се облагат:

1) доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“ [неофициален превод]

7. Съгласно член 3, параграф 2 от тази Директива:

„За целите на настоящата директива „територия на страната“ е пространството, на което се прилага Договорът за създаване на Европейската икономическа общност, както то е определено за всяка държава членка в член 227“ [неофициален превод].

8. Накрая, в член 9, параграф 1 и параграф 2, буква б) от посочената директива се посочва следното:

„1. За място на доставка на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на стопанска дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.

2. Въпреки това:

[...]

б) мястото на доставка на транспортни услуги е мястото, където се извършва транспортът, като се има предвид реализираният пробег“ [неофициален превод].

## **Фактите, производството и преюдициалните въпроси**

9. Navitours Sàrl е дружество по люксембургското право, чиято дейност се изразява в организиране на туристически круизи по отсечката на река Мозел под съвместен суверенитет съгласно Договора за границата от 1984 г. Поради този особен статут на реката дейността на дружеството Navitours е призната от данъчните органи за извършвана извън територията на страната по смисъла на разпоредбите за ДДС, поради което те не искат върху цените на круизите да се плаща ДДС.

10. През 2004 г. дружеството Navitours придобива в Нидерландия пътнически плавателен съд за целите на извършваната от него дейност. Данъчните органи прилагат за плавателния съд разпоредбите за вътреобщностно придобиване, което означава, че

<sup>6</sup> ОВ L 145, 1977 г., стр. 1.

<sup>7</sup> ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110.

сделката е освободена в Нидерландия и се облага в Люксембург<sup>8</sup>. Данъчните органи обаче отказват на дружеството Navitours правото да приспадне платения ДДС за придобиването на плавателния съд, тъй като според тях поради необлагането на дейността на дружеството, извършвана във водите на кондоминиума, придобиването на плавателния съд не е направено за целите на облагаема дейност, а това било условие, за да се упражни право на приспадане.

11. След като дружеството Navitours подава жалба, отказът да се упражни правото на приспадане, в крайна сметка е поставен под въпрос в решение на Cour d'appel (Апелативен съд, Люксембург) от 10 юли 2014 г., в което той посочва, че дейността на дружеството може да се облага или в Люксембург, или в Германия, поради което то има право на приспадане.

12. Вследствие на това съдебно решение със свое решение от 5 август 2015 г. данъчните органи искат от дружеството Navitours да заплати ДДС за извършваната от него дейност за данъчните 2004 и 2005 година. След като дружеството Navitours обжалва последното решение, то е отменено с решение от 23 май 2018 г. на Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Районен съд Люксембург). Този съд по-специално приема, че при липса на споразумение между Великото Херцогство Люксембург и Федерална република Германия по въпроса за прилагането на ДДС на територията на кондоминиума люксембургските данъчни органи нямат право да събират ДДС за дейността, извършвана на посочената територия. Това съдебно решение е потвърдено с решение на Cour d'appel (Апелативен съд, Люксембург) от 11 декември 2019 г.

13. État du Grand-Duché de Luxembourg (Държавна хазна на Великото херцогство Люксембург) и Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Данъчна администрация, Люксембург) подават касационна жалба срещу последното съдебно решение до запитващата юрисдикция. При това положение Cour de cassation (Касационен съд, Люксембург) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Член 2, [точка] 1 от Директива [77/388], съгласно който „[с] данък върху добавената стойност се облагат: 1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“,

и/или член 9, параграф 2, буква б) от Директива [77/388], съгласно който „мястото на доставка на транспортни услуги е мястото, където се извършва транспортът, като се има предвид реализираният пробег“,

прилагат ли се и водят ли до облагане с [ДДС] в Люксембург на услуги за превоз на пътници, извършвани от установен в Люксембург доставчик, когато тези услуги се извършват в рамките на кондоминиум, който е установен с [Договора за границата от 1984 г.] като обща територия под съвместен суверенитет на Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия и за който не съществува споразумение между тези две държави относно събирането на [ДДС] върху доставките на транспортни

<sup>8</sup> Вътреобщностното придобиване на стоки се урежда в дял XVIa от Директива 77/388. В производството пред националните съдилища дружеството Navitours оспорва това квалифициране на сделката, тъй като според него поради особения статут на река Мозел плавателният съд, за който се отнася сделката, никога не е плавал на данъчната територия на Люксембург. Това виждане не е било лишено от логика предвид начина, по който данъчните органи третират територията на кондоминиума. То обаче е отхвърлено от националните съдилища и понастоящем квалифицирането на сделката по придобиване на плавателния съд от дружеството Navitours като вътреобщностно придобиване на стоки не се оспорва в главното производство.

услуги по смисъла на член 5, параграф 1 от [Договора за границата от 1984 г.], съгласно който „[Д]оговарящите се държави уреждат въпросите за приложимото право на общата територия под съвместен суверенитет с допълнително споразумение?“.

14. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 10 май 2021 г. Писмени становища представят дружеството Navitours, люксембургското и германското правителство, както и Европейската комисия. Съдът решава съдебно заседание да не се провежда. Страните отговарят писмено на въпросите, поставени от Съда.

## Анализ

15. С преюдициалния въпрос по настоящото дело запитващата юрисдикция по същество засяга два проблема, а именно, първо, дали при липса на споразумение между Люксембург и Германия за прилагане на разпоредбите за ДДС на територията на кондоминиума тези разпоредби се прилагат за извършваните на тази територия транспортни услуги и второ, дали прилагането им води или може да доведе до облагане на тези услуги в Люксембург.

16. Тези проблеми, макар очевидно да са тясно свързани, все пак са отделни и трябва да се разгледат последователно. Преди това обаче трябва да се обсъди една предварителна проблематика, а именно дали става въпрос за транспортни услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388.

### *Туристическите круизи като транспортни услуги за целите на ДДС*

17. В решение *Trijber и Harmsen*<sup>9</sup> след подробен анализ Съдът приема<sup>10</sup>, че дейност, която се изразява в предоставяне срещу възнаграждение на услуга по превоз на пътници с кораб с цел развлекателна обиколка на града по вода — обстоятелства, които запитващата юрисдикция следва да провери — не представлява услуга „в областта на транспорта“ по смисъла на член 2, параграф 2, буква г) от Директива 2006/123/ЕО<sup>11</sup>.

18. Ето защо трябва да се провери дали предвид тази съдебна практика услугите, извършвани от дружеството Navitours, изобщо представляват „транспортни услуги“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388. Отрицателният отговор на този въпрос би направил безпредметен преюдициалния въпрос по настоящото дело, който се отнася именно за тълкуването на посочената разпоредба. Ето защо по настоящото дело Съдът отпрати въпроси до страните в това отношение<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Решение от 1 октомври 2015 г. (C-340/14 и C-341/14, EU:C:2015:641, т. 43—59 и т. 1 от диспозитива).

<sup>10</sup> Съгласно моето предложение. Вж. заключението ми по съединени дела *Trijber и Harmsen* (C-340/14 и C-341/14, EU:C:2015:505, т. 26—43).

<sup>11</sup> Директива на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар (ОВ L 376, 2006 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 58, стр. 50).

<sup>12</sup> Както посочва дружеството Navitours в отговор на този въпрос, ако се приеме, че извършваните от него услуги не са транспортни услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388, те трябва да се сметат за развлекателни услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква в), първо тире от тази директива. Такива услуги впрочем се облагат на мястото, „където услугите се извършват физически“, което според дружеството пак би означавало територията на кондоминиума. Аз обаче не съм убеден дали без допълнителна информация от запитващата юрисдикция Съдът може самостоятелно да извърши такова квалифициране на разглежданите услуги и да спаси по този начин преюдициалното запитване по настоящото дело.

19. Не мисля обаче, че е основателно понятието „транспортни услуги“ по член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 да се разбира по същия начин като понятието „услуги в областта на транспорта“ от Директива 2006/123. Тук се присъединявам към виждането, изразено от дружеството Navitours, люксембургското правителство и Комисията в отговорите на въпроса на Съда<sup>13</sup>.

20. В самото начало ще отбележа, че посочената практика на Съда почива в значителна степен на твърде особеното естество на услугите, които са предмет на главното производство по едно от делата, приключили с решение по дело *Trijber и Harmsen*, при които самият транспорт е имал второстепенно значение<sup>14</sup>. Нищо впрочем не показва, че услугите на дружеството Navitours, за които става въпрос в главното производство по настоящото дело, са от подобно естество. Тези услуги всъщност се изразяват в организиране на круизни пътувания по вътрешни водни пътища, тоест дейност, при която извозването на лица е елемент с основно значение<sup>15</sup>.

21. Отделно от тези фактологични различия, различното тълкуване на понятията „транспортни услуги“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 и „услуги в областта на транспорта“ по смисъла на член 2, параграф 2, буква г) от Директива 2006/123 според мен се налага от напълно различната цел на тези две разпоредби. На този аспект обръщат внимание в своите отговори на поставения от Съда въпрос дружеството Navitours, люксембургското правителство и Комисията.

22. Директива 2006/123 конкретизира свободното предоставяне на услуги и свободата на установяване на доставчиците на услуги на единния пазар. Целта на член 2, параграф 2, буква г) от тази директива е от приложното ѝ поле да се изключат услугите, за които се прилагат специалните норми от (настоящия) дял VI от част трета от Договора за функционирането на ЕС и разпоредбите от актовете от вторичното право, основаващи се на тези норми, и за които съгласно член 58, параграф 1 ДФЕС общият принцип на свободно предоставяне на услуги не е приложим. Следователно тази разпоредба трябва да се тълкува стриктно в смисъл, че се прилага само за тези видове услуги, за които изключването от прилагането на свободното предоставяне на услуги е обосновано и произтича от разпоредбите на Договора. В решение *Trijber и Harmsen* Съдът приема, че такова изключване на услугите, за които се отнася едно от главните производства, не е обосновано.

23. Съвсем различен характер има член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388. Той не служи за специално регулиране на транспортните услуги като цяло спрямо други категории услуги, а само за специално регулиране на тези услуги в един аспект, а именно по отношение на мястото на тяхната доставка. Трябва същевременно да се има предвид, че основният смисъл на специалното регулиране на мястото на извършване на облагаеми сделки по ДДС се корени в обстоятелството, че според това място се определя компетентността за облагане на тези сделки. Ако съответно дадена сделка засяга по някакъв начин повече от една държава членка (например превоз от една държава членка до друга), правилата за определяне на мястото на извършване на сделката имат съществено значение за

<sup>13</sup> Германското правителство дава много нюансиран отговор, съгласно който квалифицирането на разглежданите услуги като транспортни услуги е от компетентността на запитващата юрисдикция.

<sup>14</sup> Вж. решение от 1 октомври 2015 г., *Trijber и Harmsen* (C-340/14 и C-341/14, EU:C:2015:641, т. 56).

<sup>15</sup> Това очевидно не е така, когато плавателният съд стои акистирал на кея и се използва за друга цел, различна от плаване, например за подписване на международен договор (например в случая с Шенгенското споразумение). Според мен в тази хипотеза не става въпрос за транспортна услуга (вж. т. 24 и 25 от настоящото заключение).

разпределянето на данъчната компетентност между тези държави членки. По принцип се приема, че облагането трябва да се извършва на мястото, където стоката и услугата действително се потребява.

24. Съгласно член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 мястото на доставка на транспортни услуги е мястото, където (действително) се извършва транспортът, „като се има предвид реализираният пробег“. Следователно законодателят на Съюза е счел за най-близък до реалността подход, при който за място на доставка на транспортна услуга се приема местоположението на транспортното средство по време на доставката на услугата, когато транспортното средство се намира в движение<sup>16</sup>. Компетентността за облагане на такава услуга се определя от разстоянието, което транспортното средство изминава на територията на съответната държава членка, а не например от мястото на натоварване или продължителността на извършване на услугата<sup>17</sup>.

25. От тази гледна точка за транспортна услуга по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 според мен трябва да се счете всяка услуга, чийто единствен или главен съставен елемент е извозването на лица или стоки на разстояния, които не са незначителни<sup>18</sup>, независимо от целта (търговска, туристическа, развлекателна и т.н.), с която се извършва това извозване, нито от това дали извършването на услугата започва и приключва на едно и също място, или на различни места. Във всяка такава хипотеза всъщност може да се стигне да разпределяне на данъчна компетентност между няколко държави членки и това разпределяне трябва да се извърши в съответствие с тази разпоредба, тоест като се има предвид реализираният пробег.

26. Такова разграничаване между значението на разглежданите понятия от директиви 77/388 и 2006/123 според мен не противоречи на принципа, че сходни термини, използвани в различни актове от правото на Съюза, трябва да се тълкуват сходно<sup>19</sup>.

27. Първо, посочените по-горе различни естество и цел на тези две норми обосновават различно разбиране на понятията „транспортни услуги“ и „услуги в областта на транспорта“ в двата нормативни акта. Поради това сходни услуги могат да бъдат квалифицирани различно за целите на тези два акта.

28. Второ, пълното съответствие в тълкуването на тези понятия при всички положения не е възможно.

29. От една страна, член 2, параграф 2, буква г) от Директива 2006/123 пряко включва в услугите в областта на транспорта пристанищните услуги. Съдът също така приема, че в обхвата на тази разпоредба попадат услугите по проверка на техническата изправност на превозни средства<sup>20</sup>. За мен обаче няма никакво съмнение, че нито пристанищните услуги, нито услугите по проверка на техническата изправност на превозни средства могат да

<sup>16</sup> Вж. в този смисъл решение от 6 ноември 1997 г., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, т. 12—14).

<sup>17</sup> Съдът потвърди това правило *expressis verbis* в решение от 6 ноември 1997 г., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, т. 15 и 16).

<sup>18</sup> С последната уговорка от понятието „транспортни услуги“ се изключват услуги като например преместване на предмети с кран.

<sup>19</sup> Вж. в този смисъл за понятието „застраховка“ решение от 8 октомври 2020 г., *United Biscuits (Pensions Trustees)* и *United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, т. 36).

<sup>20</sup> Решение от 15 октомври 2015 г., *Grupo Itevelesa и др.* (C-168/14, EU:C:2015:685, т. 1 от диспозитива).

бъдат транспортни услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388. Невъзможно преди всичко би било към тях да се приложи критерият за реализирания пробег, заложен в тази разпоредба.

30. От друга страна, Съда изрично приема, че за круизите се прилагат разпоредбите от Регламент (ЕИО) № 3577/92<sup>21</sup>, а по този начин и дял VI от ДФЕС, който се отнася за транспорта и въз основа на който е приет посоченият регламент<sup>22</sup>. Трудно би било круизите по вътрешни водни пътища да се третират различно, макар за тях да се прилагат разпоредбите от друг регламент, приет въз основа на същите норми от Договора<sup>23</sup>.

31. От гореизложеното следва, че е трудно да се говори за единно разбиране на понятието „транспорт“ и производните термини съгласно различните актове от правото на Съюза, регулиращи различните области на транспорта. Не считам също, както вече посочих по-горе, че такова единно разбиране е необходимо, като се има предвид колко са различни целите на тези норми<sup>24</sup>.

32. С оглед на гореизложеното предлагам да се приеме, че услугите, изразяващи се в организиране на круизи с речен плавателен съд, са транспортни услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388.

### ***Прилагане на разпоредбите за ДДС на територията на кондоминиума***

33. Съгласно член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 мястото на доставка на транспортни услуги по вътрешни водни пътища във водите на река Мозел в отсечката, в която тя служи за границата между Люксембург и Германия, е пространството на тези води, тоест съгласно Договора за границата от 1984 г. това е територията под съвместен суверенитет на тези две държави членки, а именно кондоминиума. С оглед на това трябва да се определи дали на посочената територия са изпълнени условията за прилагане на тази директива, а именно, първо, дали тази територия съставлява „територия на страната“ — тоест на държава членка — по смисъла на член 3, параграф 2 от същата директива и второ, дали и по какви правила посочените държави членки могат да прилагат на тази територия своите разпоредби, приети с цел транспониране на тази директива.

### ***Територията на кондоминиума като територия на страната по смисъла на разпоредбите за ДДС***

34. Както вече отбелязах, дейността на дружеството Navitours, свързана с круизите по река Мозел, не е облагана с ДДС, тъй като люксембургските (а и както изглежда, германските) данъчни органи не са считали тази дейност, извършвана на територията на кондоминиума, за дейност „на територията на страната“ по смисъла на разпоредбите за ДДС. Това се е дължало на особения статут на тази територия като находяща се под съвместния

<sup>21</sup> Регламент на Съвета от 7 декември 1992 година относно прилагането на принципа за свободно предоставяне на услуги в областта на морския превоз в рамките на държавите членки (морски каботаж) (ОВ L 364, 1992 г., стр. 7; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 2, стр. 83).

<sup>22</sup> Решение от 27 март 2014 г., Alpina River Cruises и Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

<sup>23</sup> А именно Регламент (ЕИО) № 3921/91 на Съвета от 16 декември 1991 година относно условията, при които превозвачи, установени извън държава членка, могат да превозват товари или пътници по вътрешните водни пътища на територията на държава членка (ОВ L 373, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 7, том 2, стр. 90).

<sup>24</sup> Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат Pikamäe по дело United Biscuits (Pensions Trustees) и United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, т. 73)



суверенитет на двете държави членки. Въпреки промяната в позицията на люксембургските данъчни органи, що се отнася до необходимостта на дружеството Navitours да се признае право на приспадане на ДДС от разходите за придобиване на плавателен съд за целите на тази дейност, виждането за специалния данъчен статут на територията на кондоминиума, изглежда, се споделя от съдилищата от първа и втора инстанция в главното производство.

35. Не считам обаче, че това виждане е правилно.

36. В член 3, параграф 2 от Директива 77/388 „територията на страната“ е определена чрез позоваване на териториалното приложно поле на Договора за създаване на Европейската общност, както то е определено в член 299 от него<sup>25</sup>. Съгласно последната разпоредба Договорът, а съответно и Директива 77/388 се прилагат по-специално във Федерална република Германия и Великото херцогство Люксембург. Тази разпоредба наистина съдържа редица изключения и специални правила, но никое от тях не засяга територията на кондоминиума<sup>26</sup>. Тази територия също така не е изключена от обхвата на понятието „територия на страната“ по член 3, параграф 3 от Директива 77/388.

37. Поради това може да се твърди само, че територията на кондоминиума е част от територията на страната по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 77/388. В противен случай би трябвало да се признае, че на тази територия изобщо не се прилага правото на Съюза, което обаче би било абсурден извод.

38. Спецификата на този случай обаче се дължи на това, че това едновременно е „територията на страната“ за две държави членки, което е изключителна и непредвидена от авторите на Директива 77/388 хипотеза. Трябва съответно да се даде отговор на въпроса по какви правила тази директива трябва да се прилага на посочената територия.

#### *Условията за прилагане на разпоредбите за ДДС на територията на кондоминиума*

39. В становищата си по настоящото дело германското правителство и дружеството Navitours твърдят, че съгласно правилата на международното публично право, за да упражнява една от заинтересованите държави суверенитет върху територията на кондоминиума, е необходимо съгласието на другата от тези държави, поради което упражняването от Великото херцогство Люксембург или Федерална република Германия на техните правомощия в областта на ДДС на територията под техния съвместен суверенитет е невъзможно, без да се сключи споразумение по член 5 от Договора за границата от 1984 г.<sup>27</sup> Освен това според германското правителство Директива 77/388 допуска възможността двете заинтересовани държави членки временно да се откажат от облагане на сделките, извършвани на тази територия, в съответствие с международното право и в интерес на добросъседските отношения.

40. От гледна точка на правото на Съюза това виждане според мен обаче е напълно неоснователно.

<sup>25</sup> По-рано член 227 от Договора за ЕО.

<sup>26</sup> Припомням, че кондоминиумът е съществувал още преди сключването на Договора за границата от 1984 г. (вж. т. 2 от настоящото заключение).

<sup>27</sup> Както е известно, такова споразумение няма и до момента.

41. Що се отнася до Директива 77/388, тя не съдържа никаква разпоредба, която да оправомощава Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия да се откажат от облагане на сделките, извършвани на територията на кондоминиума. Съгласно член 2 от тази директива облагаема е всяка възмездна сделка по доставка на услуги, а всяко изключение от този принцип трябва да бъде изрично и стриктно дефинирано<sup>28</sup>. В тази директива обаче няма каквато и да било разпоредба, освобождаваща от облагане сделките, извършвани на територията на кондоминиума.

42. Що се отнася до Договора за границата от 1984 г., преди всичко трябва да се отбележи, че правото на Съюза съблюдава международното право, служещо за определяне на териториалния обхват на суверенитета на държавите членки. Териториалното приложно поле на правото на Съюза е дефинирано именно чрез позоваване на пространството под този суверенитет, определено по международното право и приетото в изпълнение на това право национално право. Това се осигурява чрез специфичните разпоредби на член 299 ЕО<sup>29</sup>, а в областта на ДДС — чрез член 3, параграф 2 от Директива 77/388<sup>30</sup>. За този аспект се отнася и съдебната практика, на която се позовава германското правителство<sup>31</sup>.

43. Поради това на основание член 1 от Договора за границата от 1984 г. както Великото херцогство Люксембург, така и Федерална република Германия могат (и трябва) да упражняват данъчна компетентност в областта на ДДС на територията на кондоминиума и имат право да договорят правилата за нейното упражняване.

44. Същевременно, както Съдът вече е имал възможност многократно да отбележи, клаузите от договор между две държави членки не могат да се прилагат в отношенията между тях, ако противоречат на разпоредбите от Договора<sup>32</sup>. Това според мен трябва да се отнася и за противоречието на такъв договор на актовете от производното право на Съюза, тъй като в противен случай държавите членки биха могли да договорят помежду си дерогации от правото на Съюза, подкопавайки по този начин неговата ефективност. Ето защо липсата на споразумение като предвиденото в член 5 от Договора за границата от 1984 г. не може да обоснове запазването на положение, което не съответства на правото на Съюза, а именно необлагането на сделките, извършвани на територията на кондоминиума. Трябва също така да се отбележи, че Договорът за границата от 1984 г. е последващ спрямо Директива 77/388, поради което към момента на сключване на този договор и двете заинтересовани държави членки са знаели за задълженията, произтичащи от тази директива.

45. Накрая, що се отнася до твърдението на германското правителство, че необлагането на сделките, извършвани на територията на кондоминиума, е временно, тъй като заинтересованите държави членки в момента договаряли съответното споразумение,

<sup>28</sup> Вж. в този смисъл скорошното решение от 21 октомври 2021 г., *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C-373/19, EU:C:2021:873, т. 22).

<sup>29</sup> Понастоящем член 52 ДЕС и член 355 ДФЕС. Вж. също член 77, параграф 4 ДФЕС.

<sup>30</sup> Понастоящем член 5, точка 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), която заменя Директива 77/388.

<sup>31</sup> Това правителство цитира по-специално решения от 29 март 2007 г., *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, т. 57 и сл.) и от 27 февруари 2018 г., *Western Sahara Campaign UK* (C-266/16, EU:C:2018:118, т. 47 и цитираната съдебна практика).

<sup>32</sup> Вж. по-специално решение от 20 май 2003 г., *Ravil* (C-469/00, EU:C:2003:295, т. 37). На тази предпоставка почива решение от 6 март 2018 г., *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158).

трябва да се отбележи, че тази „временност“ продължава почти 45 години<sup>33</sup>. Освен това Директива 77/388 не предвижда за територията на кондоминиума нито постоянни, нито временни дерогации.

46. Тези изводи не могат да се оспорят с приемането от Съвета на Решение за изпълнение 2010/579/ЕС<sup>34</sup>. Това решение се отнася за признаването на граничен мост над река Мозел между Люксембург и Германия за изцяло разположен на територията на Люксембург за целите на облагането на доставките на стоки и услуги, както и на вътреобщностните доставки на стоки, предназначени за ремонта на този мост.

47. Противно на твърденията на дружеството Navitours в становището му, това решение не се дължи на невъзможността за прилагане на разпоредбите за ДДС към сделки, извършвани при ремонта на този мост, а единствено на нуждата да се опрости прилагането им, като се определи територията на една държава членка като място на извършване на тези сделки<sup>35</sup>. Това решение се отнася не само за сделки, чието място на извършване е на територията на кондоминиума, но и за сделки, чието място на извършване съгласно разпоредбите на Директива 2006/112 би било територията само на една от държавите членки. Самото заглавие на това решение впрочем показва, че то позволява да се предвидят *дерогации* от разпоредбите на посочената директива, а не мерки, необходими за тяхното прилагане.

48. Освен това една от предпоставките за приемане на това решение е бил фактът, че то няма да има отрицателно въздействие върху собствените ресурси на Съюза, получавани от ДДС<sup>36</sup>. Необлагането от 1978 г. насам на сделките, извършвани на територията на кондоминиума, обаче несъмнено има такова отрицателно въздействие.

49. Трябва също да се добави, както отлично илюстрират настоящият случай и протичането на главното производство, че необлагането на разглежданите сделки води до други аномалии при прилагането на ДДС, които засягат сделки, извършвани на по-ранни етапи от оборота. Тези сделки — като например стоящото в основата на спора в главното производство придобиване на круизен плавателен съд, предназначен за извършване на дейност на територията на кондоминиума — или също не се облагат (съгласно първоначалното виждане на дружеството Navitours<sup>37</sup>), или са облагаеми без право на приспадане (съгласно първоначалното виждане на данъчните органи<sup>38</sup>), или пък пораждат право на приспадане, въпреки че сделките на последващ етап от оборота в действителност не са облагаеми (съгласно решенията на първоинстанционния и второинстанционния съд в главното производство<sup>39</sup>). Никоя от тези хипотези не съответства на разпоредбите от Директива 77/388<sup>40</sup>.

<sup>33</sup> Съгласно член 1 от Директива 77/388 държавите членки са длъжни да задействат общата система на ДДС до 1 януари 1978 г. Договорът за границата от 1984 г. наистина се явява последващ, но нищо не показва, че данъчното положение на територията на кондоминиума преди сключването му е било различно от настоящото.

<sup>34</sup> Решение за изпълнение на Съвета от 27 септември 2010 година за даване на разрешение на Федерална република Германия и на Великото херцогство Люксембург да приложат мярка за дерогация от член 5 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 256, 2010 г., стр. 20).

<sup>35</sup> Съображения 4 и 5 от Решение 2010/579.

<sup>36</sup> Съображение 6 от Решение 2010/579.

<sup>37</sup> Вж. бележка под линия 8 към точка 10 от настоящото заключение.

<sup>38</sup> Вж. точка 10 от настоящото заключение.

<sup>39</sup> Вж. точка 11 от настоящото заключение.

<sup>40</sup> Сделките, извършени на предходните етапи на оборота, не са предмет на настоящото дело, поради което няма да развивам този аспект. Ще уточня само накратко, че в първата и третата хипотеза се нарушава принципът на облагане на всички сделки, които попадат в приложното поле на Директива 77/388 и не подлежат на освобождаване, а във втората хипотеза се нарушава принципът на данъчна неутралност.

50. Поради това се налага изводът, че с необлагането с ДДС на сделките, извършвани на територията на кондоминиума, както Великото херцогство Люксембург, така и Федерална република Германия не изпълняват носените от тях задължения въз основа на разпоредбите от Директива 77/388 (понастоящем Директива 2006/112)<sup>41</sup>. Тези сделки всъщност са облагаеми по силата на посочените разпоредби, а липсата на споразумение по член 5 от Договора за границата от 1984 г. не освобождава държавите членки от задължението да ги изпълняват.

51. След това трябва да се определи дали разпоредбите от Директива 77/388 допускат едностранно облагане на услугите, извършвани на територията на кондоминиума, от една от заинтересованите държави членки.

### ***Облагане на сделките, извършвани на територията на кондоминиума, от една от заинтересованите държави членки***

52. Както следва от седмото съображение от Директива 77/388, целта на разпоредбите, посветени на определянето на мястото на извършване на облагаеми сделки с ДДС, по-специално е избягването на спорове за компетентност между държави членки, които могат да доведат до двойно облагане или необлагане на тези сделки<sup>42</sup>. Законодателят на Съюза обаче не е предвидил и не е уредил изключителното положение на кондоминиум, в който извършваните на негова територия сделки попадат в обхвата на данъчната компетентност на две държави членки.

53. Съгласно член 5 от Договора за границата от 1984 г. това положение трябва да се разреши със споразумение между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия, сключено въз основа на тази разпоредба. Тези държави членки обаче не са сключили такова споразумение. Неговото отсъствие и произтичащото от това необлагане на сделките, извършвани на територията на кондоминиума, води не само до нарушаване на разпоредбите за ДДС, но може да се счете и за нарушение на принципа на лоялно сътрудничество, залегнал в член 4, параграф 3 ДЕС<sup>43</sup>. Ето защо трябва да се обсъди по какъв начин да се определи данъчната компетентност на заинтересованите държави членки при облагането на посочените сделки въпреки липсата на съответно споразумение между тях.

### ***Предложението на Комисията***

54. В своето становище Комисията предлага в такова изключително положение да се приеме, че мястото на извършване на транспортната услуга е мястото на нейното започване, тоест — при фактическите обстоятелства в главното производство — речния кей, откъдето тръгва круизният плавателен съд, чрез който се извършва транспортната услуга. Това предложение има несъмненото предимство, че разрешава по ясен начин проблема с данъчната компетентност, тъй като за разлика от водите на река Мозел, нейните брегове се намират на територията само на заинтересованите държави членки; при обстоятелствата в главното производство — на територията на Люксембург. Това

<sup>41</sup> Вж. решение от 23 май 1996 г., Комисия/Гърция (C-331/94, EU:C:1996:211).

<sup>42</sup> Вж. решение от 6 ноември 1997 г., Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, т. 12) и по-скорошното решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41).

<sup>43</sup> Вж. решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41).

предложение съответства и на общия принцип на облагане по мястото на потребление — може всъщност да се приеме, че мястото на потребление на услугата по превоз на пътници е мястото, откъдето пътниците започват да пътуват.

55. Не съм обаче съгласен Съдът да приеме това предложение поради три причини.

56. Първо, това предложение изобщо не почива на разпоредбите от Директива 77/388. По отношение на извършването на услуги тази директива установява само общото правило, че облагането става по мястото на установяване на доставчика на услугите (член 9, параграф 1), и известен брой изключения, едно от които се отнася за транспортните услуги и изисква за място на доставка на услугите да се счита мястото, където се извършва транспортът (член 9, параграф 2, буква б). В нея обаче липсва каквато и да било разпоредба, която дори по аналогия да позволява обвързване на мястото на доставка на транспортна услуга с мястото на тръгване на транспорта.

57. За изчерпателност ще добавя, че действащите понастоящем разпоредби наистина определят мястото на тръгване като място на доставка на транспортни услуги, но единствено при услугите по транспорт на стоки в рамките на Общността на данъчно незадължени лица<sup>44</sup>. При услугите по пътнически транспорт обаче действа същият принцип като в член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388, а именно че мястото на доставка на такива услуги е мястото, където се извършва транспортът, като се има предвид реализираният пробег<sup>45</sup>. Така дори динамичното тълкуване на тази разпоредба не позволява обвързване на мястото на доставка на услуга по пътнически транспорт с мястото му на тръгване.

58. Освен това, ако предложението на Комисията се приеме, би възникнало колебание дали предложеното от нея правило трябва да се прилага само за територията на кондоминиума или също в други хипотези на пътнически транспорт между различни държави членки. Всъщност не виждам причина за територията на кондоминиума да се прилагат правила, които са различни от приложимите за други сходни хипотези. Трудността при прилагането на разпоредбите за ДДС на територията на кондоминиума е от технически характер и изисква разрешение въз основа на действащите разпоредби, а не създаване — чрез тълкуване — на отделни правни норми. Прилагането на предложението на Комисията за всички услуги по пътнически транспорт между различни държави членки освен това би означавало *de facto* изменение на разпоредбите на Директива 77/388.

59. Второ, предложението на Комисията не намира опора във фактическото положение по настоящото дело. Както всъщност се посочва в член 1, параграф 3 от Договора за границата от 1984 г., границите на територията под съвместен суверенитет се очертават от допирната линия на водната със земната повърхност. Иначе казано, водната повърхност на река Мозел формира изцяло територията на кондоминиума. Съгласно член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 мястото на доставка на услугите е мястото, където се извършва транспортът, *като се има предвид реализираният пробег*, тоест от момента на тръгване на транспортното средство, включително на плавателния съд в случая.

<sup>44</sup> Член 50 от Директива 2006/112.

<sup>45</sup> Член 48 от Директива 2006/112.

60. Това означава, че макар пътниците да се качват на плавателния съд на кей, който може да се намира само на територията на една от заинтересованите държави членки<sup>46</sup>, доставката на транспортната услуга се извършва изцяло на водната повърхност, а именно на територията на кондоминиума. Поради това не може да се приеме, както иска Комисията, че доставката започва на територията само на една от държавите членки и след това просто продължава на територията на кондоминиума. Поради това не е възможно в настоящото дело да се направи аналогия с делото, приключило с решение *Trans Tirreno Express*<sup>47</sup>, където Съдът допуска облагането на услугите по морски транспорт, започващ и приключващ в териториалните води на една от държавите членки, и в частта, в която този транспорт се извършва в международни води. Транспортът по река Мозел в граничната ѝ отсечка между Люксембург и Германия се извършва всъщност изцяло на територията под общия суверенитет на тези две държави членки.

61. Накрая, трето, възможно е, разбира се, много критично да се оцени обстоятелството, че до момента Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия не са сключили предвиденото споразумение в член 5 от Договора за границата от 1984 г. и поради това не са облагали транспортните услуги, извършвани на територията на кондоминиума. Това не променя факта, че тази територията се намира под техен съвместен суверенитет и че поради това и двете държави членки по принцип разполагат на нея с данъчна компетентност и имат право да определят в съответствие с правото на Съюза начина да упражняване на тази компетентност.

62. Приемането на предложението на Комисията обаче би лишило Федерална република Германия от данъчната ѝ компетентност на територията на кондоминиума, доколкото транспортните услуги на тази територия се извършват от кей, находящ се само на територията на Люксембург (и *vice versa*). В Директива 77/388 обаче няма разпоредби, които да обосновават лишаването на тези държави от посочената компетентност.

63. Това също така не е необходимо, тъй като според мен въз основа на правото на Съюза може да се изнамери значително по-просто разрешение на проблема, за който се отнася настоящото дело.

#### *Предлаганото от мен разрешение*

64. Правото на Съюза изисква сделките, извършвани на територията на кондоминиума, да се облагат в съответствие с разпоредбите от Директива 77/388. От тази гледна точка не е от съществено значение дали и по какъв начин Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия ще договорят начина за прилагане на тази територия на разпоредбите за ДДС. Както едностранното облагане от една от заинтересованите държави членки, така и облагането по начин, договорен между тези държави членки, отговаря на това условие. Следователно едностранното облагане на посочените сделки от една от тези държави членки отговаря на изискванията на правото на Съюза. Евентуалните по-нататъшни договорки между заинтересованите държави членки са проблем на двустранните им отношения, основаващи се на нормите от международното право, включително Договора за границата от 1984 г. Правото на Съюза обаче не се отнася за тази проблематика.

<sup>46</sup> Макар и да не е очевидно, съгласно член 1, параграф 2 от Договора за границата от 1984 г. общата територия обхваща и съоръженията, находящи се във водата.

<sup>47</sup> Решение от 23 януари 1986 г., *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

65. Това може да се сравни с познатия в гражданското право институт на солидарната отговорност, когато няколко длъжника отговорят за изпълнението на определена престация, но с изпълнението ѝ от един от тях вземането на кредитора се удовлетворява, без той да трябва да навлиза в по-нататъшното уреждане на отношенията между длъжниците.

66. Следователно правото на Съюза допуска облагането с ДДС на транспортните услуги, извършвани на територията на кондоминиума, в Люксембург. Ако обаче такова разделяне на данъчната компетентност не удовлетворява Федерална република Германия, тя може да сключи с Великото херцогство Люксембург съответното споразумение въз основа на член 5 от Договора за границата от 1984 г.

67. Противно на опасенията на германското правителство, такова разрешение не създава опасност за двойно облагане на посочените услуги.

68. Както същото правителство само посочва в своето становище, двойното облагане на едни и същи сделки противоречи на основен принцип на общата система на ДДС, а именно на принципа на неутралност<sup>48</sup>. Съдържащите се в Директива 77/388 правила, по които се определя мястото на извършване на облагаемите сделки, наред с останалото служат именно за недопускане на двойно данъчно облагане на едни и същи сделки в различни държави членки.

69. Поради това облагането в съответствие с правилата на Директива 77/388 на определена сделка в една от държавите членки е равнозначно на забрана на повторното ѝ облагане в други държави членки. Такова повторно облагане би довело до събиране на данък в противоречие с правото на Съюза, който би подлежал на задължително възстановяване<sup>49</sup>. Ако е необходимо, данъчните органи на едната от заинтересованите държави членки трябва да поискат допълнителна информация от органите на другата държава членка в рамките на административното сътрудничество<sup>50</sup>. Забраната на двойното облагане подлежи на контрол от националните съдилища, които при наличие на колебания имат възможност, а понякога са длъжни, да се обърнат към Съда с искане за надлежно тълкуване на разпоредбите от правото на Съюза<sup>51</sup>.

70. Освен това, при спор между заинтересованите държави членки относно прилагането на разпоредбите за ДДС на територията на кондоминиума, на основание член 273 ДФЕС чрез специално споразумение тези държави могат да изпратят спора до Съда, който ще бъде компетентен за разрешаването му.

### **Обобщение**

71. От гореизложеното следва, че разпоредбите от Директива 77/388 се прилагат напълно за сделки, извършвани на територията на кондоминиума, независимо дали е сключено споразумението, предвидено в член 5 от Договора за границата от 1984 г. Подробните правила за прилагане на тези разпоредби на територията на кондоминиума е възможно да

<sup>48</sup> Вж. по-специално решение от 23 ноември 2017 г., ЧЕЗ Електро България и Фронтекс Интернешънъл (C-427/16 и C-428/16, EU:C:2017:890, т. 66 и цитираната съдебна практика).

<sup>49</sup> Вж. по-специално решения от 23 ноември 2017 г., ЧЕЗ Електро България и Фронтекс Интернешънъл (C-427/16 и C-428/16, EU:C:2017:890, т. 67) и от 18 юни 2020 г., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, т. 52).

<sup>50</sup> Решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 3 от диспозитива).

<sup>51</sup> Решение от 18 юни 2020 г., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, т. 51).

се определят чрез посоченото споразумение. Ако такова обаче няма, правото на Съюза допуска възможността посочените сделки да се облагат едностранно от едната заинтересована държава членка. Такова облагане е равностойно на забрана за облагане на същите сделки от другата заинтересована държава членка.

## Заключение

72. С оглед на гореизложените съображения предлагам на преюдициалния въпрос, отправен от Cour de cassation (Касационен съд, Люксембург), да се даде следният отговор:

„Член 2, точка 1 във връзка с член 3, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г., трябва да се тълкува в смисъл, че се прилага за услугите по пътнически транспорт, извършвани на територията, която по силата на международни договори е под съвместния суверенитет на Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия, независимо дали посочените държави членки са сключили споразумение относно правилата за прилагане на тази разпоредба на същата територия.

Член 9, параграф 2, буква б) от Директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска облагането на посочените услуги от тези две държави членки по споразумение или едностранно от едната от тях. В последната хипотеза другата от тези държави членки губи правото да обложи сделките“.