



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 7. travnja 2022.¹

Predmet C-294/21

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg
(Kasacijski sud Velikog Vojvodstva Luksemburga, Luksemburg))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 2. stavak 1. i članak 9. stavak 2. točka (b) – Područje primjene – Oporezive transakcije – Mjesto isporuke usluga prijevoza – Turistička kružna putovanja po rijeci Moselle – Rijeka sa statusom kondominija”

Uvod

1. Iako se to čini nevjerojatnim, povijest nastanka ovog predmeta seže više od 200 godina unatrag, odnosno od Bečkog kongresa 1815. Naime, člankom 25. Završnog dokumenta Bečkog kongresa² koji se odnosi na „pruske posjede na lijevoj obali Rajne” utvrđeno je da će rijeke Moselle, Sûre i Our, u dijelu u kojem čine granicu tih posjeda, zajednički pripadati graničnim vlastima. Ta je odredba potvrđena i precizirana člankom 27. Ugovora o granici između Kraljevine Nizozemske i Kraljevine Pruske koji je 26. lipnja 1816. sklopljen u Aachenu.

2. Iako ni Kraljevina Pruska ni Kraljevina Nizozemska u tadašnjem obliku, kao ni sam poredak koji je uspostavljen na Bečkom kongresu već odavno ne postoje, navedena odredba i dalje je na snazi, sada u obliku članka 1. stavka 1. Ugovora između Velikog Vojvodstva Luksemburga i Savezne Republike Njemačke o crti zajedničke granice između dviju država³ (u daljnjem tekstu: Ugovor o granici iz 1984.). Tim se ugovorom utvrđuje da područje zajedničkog suvereniteta predstavlja vidljiv izraz duha europskih integracija, međutim, paradoksalno je da u praksi taj

¹ Izvorni jezik: poljski

² Od 9. lipnja 1815.

³ Potvrdilo ga je Veliko Vojvodstvo Luksemburg na temelju 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 od 27. svibnja 1988. o potvrđivanju Ugovora između Velikog Vojvodstva Luksemburga i Savezne Republike Njemačke o crti zajedničke granice između dviju država i razmjeni dopisa, koji je 19. prosinca 1984. potpisan u Luksemburgu, Mémorial br. A-26 od 7. lipnja 1988., str. 538.).

zajednički suverenitet dovodi do poteškoća u ispunjavanju obveza dviju država članica koje proizlaze iz prava Unije, odnosno konkretno, kada je riječ o ovom predmetu, iz odredbi o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

3. Međutim, kao što je to već istaknuo nezavisni odvjetnik A. L. Dutheillet de Lamothe⁴, utvrđenja Bečkog kongresa i odredbe međunarodnih ugovora koje iz njega proizlaze ne smiju spriječiti punu primjenu i djelotvornost prava Unije na cijelom njezinom području, uključujući ono koje na temelju tih odredbi podliježe zajedničkom suverenitetu dviju država članica. Stoga predlažem da se o ovom predmetu odlučuje na temelju relevantnih odredbi prava Unije i da se njihova primjena ne uvjetuje odredbama međunarodnih ugovora između pojedinih država članica i sklapanjem sporazuma predviđenih tim ugovorima.

Pravni okvir

Međunarodno pravo

4. Člankom 1. stavkom 1. Ugovora o granici iz 1984. uspostavlja se zajednički suverenitet (kondominij) Njemačke i Luksemburga nad graničnim rijekama:

„Svugdje gdje Moselle, Sûre ili Our čine granicu u skladu s Ugovorom od 26. lipnja 1816.^[5] one predstavljaju zajedničko područje pod zajedničkim suverenitetom obiju država potpisnica”.

5. Člankom 5. stavkom 1. tog ugovora utvrđuje se:

„Države potpisnice dodatnim dogovorom uređuju pitanja u pogledu prava primjenjivog na zajedničko područje pod zajedničkim suverenitetom”.

Taj dodatni sporazum do danas nije sklopljen.

Pravo Unije

6. Člankom 2. točkom 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje⁶, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991.⁷, određivalo se:

„Porezu na dodanu vrijednost podliježu:

1. isporuka robe i usluga unutar teritorija države koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav u zamjenu za plaćanje;

[...]” [neslužbeni prijevod]

⁴ Mišljenje nezavisnog odvjetnika A. L. Dutheilleta de Lamothea u predmetu Muller i Hein (10/71, EU:C:1971:76, str. 735. i 736.). Taj se predmet odnosio na primjenu članka 90. UEEZ-a (sada članak 106. UFEU-a) na područje obuhvaćeno Ugovorom iz 1816. (vidjeti točku 1. ovog mišljenja).

⁵ Vidjeti točku 1. ovog mišljenja.

⁶ SL 1977., L 145, str. 1.

⁷ SL 1991., L 376, str. 1.

7. U skladu s člankom 3. stavkom 2. te direktive:

„Za primjenu ove Direktive ‚državno područje‘ odgovara području primjene Ugovora o osnivanju Europske ekonomske zajednice, kako je definirano za svaku državu članicu u članku 227.”
[neslužbeni prijevod]

8. Naposljetku, člankom 9. stavkom 1. i stavkom 2. točkom (b) navedene direktive određivalo se:

„1. Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.

2. Međutim:

[...]

(b) mjestom isporuke prijevoza smatra se mjesto gdje se prijevoz odvija, ovisno o prijednim razdaljinama;

[...]” [neslužbeni prijevod]

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

9. Navitours Sàrl, društvo osnovano u skladu s luksemburškim pravom, obavlja djelatnost organizacije turističkih kružnih putovanja na dijelu rijeke Moselle koji je pod zajedničkim suverenitetom na temelju Ugovora o granici iz 1984. Zbog posebnog statusa rijeke, porezna su tijela smatrala da se djelatnost društva Navitours obavlja izvan državnog područja u smislu odredbi o PDV-u, te stoga nisu zahtijevala da se taj porez plaća na cijenu navedenih kružnih putovanja.

10. Društvo Navitours kupilo je 2004. u Nizozemskoj putnički brod namijenjen obavljanju svoje djelatnosti. Porezna su tijela na taj brod primijenila odredbe koje se odnose na stjecanje unutar Zajednice, odnosno transakcija je izuzeta od poreza u Nizozemskoj i oporezovana u Luksemburgu⁸. Međutim, porezna su tijela odbila društvu Navitours pravo na odbitak PDV-a plaćenog na kupnju navedenog broda uz obrazloženje da, s obzirom na to da se ne oporezuje djelatnost društva koja se obavlja na vodama unutar kondominija, brod nije kupljen u svrhu oporezive djelatnosti, što je uvjet za pravo na odbitak.

11. Nakon tužbe društva Navitours prethodno navedeno odbijanje prava na odbitak konačno je osporeno u presudi Coura d’appel (Žalbeni sud, Luksemburg) od 10. srpnja 2014. u kojoj je taj sud utvrdio da se djelatnost tog društva može oporezivati u Luksemburgu ili u Njemačkoj, te stoga ima pravo na odbitak.

⁸ Stjecanje robe unutar Zajednice uređuje se glavom XVI.a Direktive 77/388. U postupku pred nacionalnim sudovima društvo Navitours osporavalo je tu kvalifikaciju navedene transakcije s obzirom na to da, prema njegovu mišljenju, zbog posebnog statusa rijeke Moselle, brod koji je predmet te transakcije nikada nije ušao u porezno područje Luksemburga. To stajalište nije nelogično, s obzirom na način na koji porezna tijela tretiraju područje kondominija. Međutim, nacionalni su ga sudovi odbili i sada kvalifikacija transakcije stjecanja broda društva Navitours kao stjecanja robe unutar Zajednice nije predmet spora u glavnom postupku.

12. U vezi s tom presudom, odlukom od 5. kolovoza 2015. porezna su tijela zatražila od društva Navitours da plati PDV na djelatnost koju obavlja za porezne godine 2004. i 2005. Međutim, nakon tužbe društva Navitours, Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Općinski sud u Luxembourgu, Luksemburg) presudom od 23. svibnja 2018. poništio je tu odluku. Konkretno, taj je sud utvrdio da, zbog nepostojanja sporazuma između Velikog Vojvodstva Luksemburga i Savezne Republike Njemačke u pogledu naplate PDV-a na području kondominija, luksemburška porezna tijela nisu ovlaštena naplaćivati taj porez za djelatnost koja se obavlja na tom području. Tu je presudu potvrdio Cour d'appel (Žalbeni sud) presudom od 11. prosinca 2019.

13. État du Grand-duché de Luxembourg (Državna riznica Velikog Vojvodstva Luksemburga) i Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Porezna uprava, Luksemburg) protiv potonje su presude podnijeli žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev. U tim je okolnostima Cour de cassation (Kasacijski sud, Luksemburg) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Primjenjuje li se članak 2. [točka] 1. Direktive [77/388] kojim se određuje da ‚[p]orezu na dodanu vrijednost podliježu: 1. isporuka robe i usluga unutar teritorija države koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav u zamjenu za plaćanje‘ [neslužbeni prijevod]

i/ili članak 9. stavak 2. točka (b) Direktive [77/388] kojim se određuje da se ‚mjestom isporuke prijevoza smatra mjesto gdje se prijevoz odvija, ovisno o prijednim razdaljinama‘ [neslužbeni prijevod]

i dovodi li jedan od njih ili oba u Luksemburgu do oporezivanja [PDV-om] usluga putničkog prijevoza koje pruža pružatelj sa sjedištem u Luksemburgu, ako se te usluge pružaju unutar kondominija, kao što je onaj koji je utvrđen [Ugovorom o granici iz 1984.], kao zajedničkog područja pod zajedničkim suverenitetom Velikog Vojvodstva Luksemburga i Savezne Republike Njemačke i u odnosu na koji u području naplate [PDV-a] na pružanje usluga prijevoza ne postoji sporazum između tih dviju država koji se predviđa člankom 5. stavkom 1. [Ugovora o granici iz 1984.] u skladu s kojim ‚[d]ržave potpisnice dodatnim dogovorom uređuju pitanja u pogledu prava primjenjivog na zajedničko područje pod zajedničkim suverenitetom?’“

14. Tajništvo Suda zaprimilo je zahtjev za prethodnu odluku 10. svibnja 2021. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Navitours, luksemburška i njemačka vlada te Europska komisija. Sud je odlučio da neće održati raspravu. Stranke su na pitanje Suda odgovorile u pisanom obliku.

Analiza

15. Sud koji je uputio zahtjev svojim prethodnim pitanjem u ovom predmetu u biti postavlja dva pitanja, odnosno, kao prvo, s obzirom na to da ne postoji sporazum između Luksemburga i Njemačke u pogledu naplate PDV-a na području kondominija, primjenjuju li se te odredbe na usluge prijevoza koje se pružaju na tom području i, kao drugo, dovodi li ili može li njihova primjena dovesti do oporezivanja tih usluga u Luksemburgu.

16. Iako usko povezana, ta su pitanja različita i treba ih razmotriti zasebno. Međutim, prije toga treba riješiti uvodni problem, odnosno je li ovdje riječ o uslugama prijevoza u smislu članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388.

Kružna putovanja kao usluge prijevoza u svrhu PDV-a

17. U presudi *Trijber i Harmsen*⁹, nakon detaljne analize, Sud je presudio¹⁰ da, podložno provjerama koje je dužan provesti sud koji je uputio zahtjev, djelatnost koja se sastoji u naplatnom pružanju usluge primanja putnika na brod kako bi im se omogućilo razgledavanje grada vodenim putem povodom obilježavanja različitih događaja, ne predstavlja uslugu iz „područja prijevoza” u smislu članka 2. stavka 2. točke (d) Direktive 2006/123/EZ¹¹.

18. Stoga treba razmotriti predstavljaju li uopće, s obzirom na tu presudu, usluge koje pruža društvo *Navitours* „usluge prijevoza” u smislu članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388. U slučaju niječnog odgovora, prethodno pitanje u ovom predmetu koje se izričito odnosi na tumačenje navedene odredbe postalo bi bespredmetno. Stoga je Sud u ovom predmetu o tome pitao stranke¹².

19. Međutim, ne smatram da je opravdano tumačiti pojam „usluge prijevoza” iz članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388 isto kao pojam „usluge na području prijevoza” na temelju Direktive 2006/123. U tom se pogledu slažem sa stajalištem koje su u odgovoru na pitanje Suda iznijeli društvo *Navitours*, luksemburška vlada i Komisija¹³.

20. Uvodno želim istaknuti da se navedena presuda Suda uvelike temelji na vrlo osobitoj prirodi usluga koje su predmet glavnog postupka u jednom od predmeta okončanih presudom *Trijber i Harmsen*, u okviru kojih je sam prijevoz bio od sekundarne važnosti¹⁴. Međutim, ništa ne upućuje na to da su usluge društva *Navitours* o kojima je riječ u glavnom postupku slične. Naime, te se usluge sastoje od organizacije kružnih putovanja unutaršnjim plovnim putovima, odnosno djelatnosti čiji je ključan element prijevoz osoba¹⁵.

21. Međutim, neovisno o tim razlikama, smatram da u prilog različitom tumačenju pojmova „usluge prijevoza” iz članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388 i „usluge na području prijevoza” u smislu članka 2. stavka 2. točke (d) Direktive 2006/123 ide potpuno različiti cilj tih dviju odredbi. Isto stajalište ističu društvo *Navitours*, luksemburška vlada i Komisija u svojim odgovorima na pitanje Suda.

22. Direktivom 2006/123 konkretizira se sloboda pružanja usluga i sloboda poslovnog nastana pružatelja usluga na jedinstvenom tržištu. Cilj članka 2. stavka 2. točke (d) te direktive jest isključiti iz područja njezine primjene usluge koje ulaze u područje primjene (sadašnje) glave VI. trećeg dijela UFEU-a i odredbi akata sekundarnog prava koje se temelje na tim odredbama i na koje se u skladu s člankom 58. stavkom 1. UFEU-a ne primjenjuje opće načelo slobode pružanja

⁹ Presuda od 1. listopada 2015. (C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:641, t. 43. do 59. i t. 1. izreke)

¹⁰ U skladu s mojim prijedlogom. Vidjeti: moje mišljenje u spojenim predmetima *Trijber i Harmsen* (C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:505, t. 26. do 43.).

¹¹ Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu (SL 2006., L 376, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 47., str. 160.)

¹² Kao što to društvo *Navitours* navodi u svojem odgovoru na to pitanje, ako se utvrdi da usluge koje ono pruža nisu usluge prijevoza u smislu članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388, trebalo bi ih smatrati uslugama zabavne prirode u smislu članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje te direktive. Te se usluge oporezuju na mjestu „gdje se usluge fizički izvršavaju”, što bi, prema mišljenju društva, opet bilo područje kondominija. Međutim, nisam uvjeren da, bez dodatnih informacija suda koji je uputio zahtjev, Sud može samostalno kvalificirati te usluge kao takve i na taj način „spasiti” zahtjev za prethodnu odluku u ovom predmetu.

¹³ Njemačka vlada dala je detaljniji odgovor prema kojem je kvalifikacija navedenih usluga kao usluga prijevoza u nadležnosti suda koji je uputio zahtjev.

¹⁴ Vidjeti presudu od 1. listopada 2015., *Trijber i Harmsen* (C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:641, t. 56.).

¹⁵ To očito nije slučaj kada brod ostaje privezan uz obalu i koristi se u svrhu koja nije plovidba, primjerice kao mjesto za potpisivanje međunarodnog ugovora (kao što je to bilo u slučaju Schengenskog sporazuma). Smatram da u tom slučaju nije riječ o usluzi prijevoza (vidjeti točke 24. i 25. ovog mišljenja).

usluga. Tu odredbu treba tumačiti usko, na način da se primjenjuje samo na vrstu usluga čije je isključenje iz primjene slobode pružanja usluga opravdano i proizlazi iz odredbi Ugovora. U presudi Trijber i Harmsen Sud je utvrdio da isključenje usluga koje su predmet jednog od glavnih postupaka nije opravdano.

23. Članak 9. stavak 2. točka (b) Direktive 77/388 sasvim je drukčije prirode. Nije namijenjen posebnom uređenju usluga prijevoza općenito u odnosu na druge kategorije usluga, nego samo posebnom uređenju tih usluga u jednom pogledu, odnosno u pogledu mjesta njihova pružanja. Treba napomenuti da se osnovni smisao posebnog uređenja mjesta izvršenja transakcija koje se oporezuju PDV-om temelji na tome da to mjesto određuje nadležnost za oporezivanje tih transakcija. Naime, ako se transakcija na bilo koji način odnosi na više od jedne države članice (primjerice prijevoz iz jedne države članice u drugu), pravila za utvrđivanje mjesta izvršenja te transakcije ključna su za raspodjelu poreznih nadležnosti među tim državama članicama. Općim se načelom pritom smatra da porez treba naplaćivati na mjestu stvarne potrošnje robe ili isporuke usluge.

24. U skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (b) Direktive 77/388, mjestom isporuke prijevoza smatra se mjesto gdje se prijevoz (stvarno) odvija, „ovisno o prijednim razdaljinama”. Zakonodavac Unije stoga je smatrao da je rješenje najbliže stvarnosti ono prema kojem se mjestom isporuke usluge prijevoza smatra mjesto na kojem se prijevozno sredstvo nalazi tijekom pružanja usluge, u dijelu u kojem je prijevozno sredstvo u pokretu¹⁶. Nadležnost za oporezivanje te usluge stoga se određuje na temelju razdaljine koju je prijevozno sredstvo prešlo na području određene države članice, a ne primjerice na temelju mjesta utovara ili trenutka pružanja usluge¹⁷.

25. Stoga, s tog stajališta uslugom prijevoza u smislu članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388, prema mojem mišljenju, treba smatrati svaku uslugu čiji se jedini ili glavni sastavni dio sastoji od prijevoza osoba ili robe na razdaljinama većim od zanemarljivih¹⁸, neovisno o cilju tog prijevoza (poslovni, turistički, zabavni itd.) i o tome počinje li usluga i završava na istom mjestu ili na različitim mjestima. Naime, u svakoj od tih situacija može doći do podjele porezne nadležnosti između više država članica, a ta se podjela mora izvršiti u skladu s tom odredbom, odnosno, uzimajući u obzir prijednu razdaljinu.

26. Smatram da se to razlikovanje značenja navedenih pojmova na temelju direktiva 77/388 i 2006/123 ne protivi načelu prema kojem slične pojmove koji se koriste u različitim aktima prava Unije treba slično tumačiti¹⁹.

27. Kao prvo, prethodno navedena različita priroda i cilj tih dviju odredbi opravdavaju različito tumačenje pojmova „usluge prijevoza” i „usluge na području prijevoza” u ta dva normativna akta. Slične se usluge stoga mogu različito kvalificirati u svrhu primjene tih dvaju akata.

28. Kao drugo, potpuna usklađenost tumačenja tih pojmova ionako nije moguća.

¹⁶ Vidjeti u tom smislu presudu od 6. studenoga 1997., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, t. 12. do 14.).

¹⁷ To je načelo Sud izričito potvrdio u presudi od 6. studenoga 1997., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, t. 15. i 16.).

¹⁸ Potonje ograničenje isključuje iz opsega pojma usluge prijevoza usluge kao što je, primjerice, prijevoz predmeta dizalom.

¹⁹ Vidjeti u tom smislu, u pogledu pojma osiguranje, presudu od 8. listopada 2020., *United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, t. 36.).

29. Naime, s jedne strane, člankom 2. stavkom 2. točkom (d) Direktive 2006/123 lučke se usluge izričito uključuju u usluge u području prijevoza. Isto tako, Sud je utvrdio da su tom odredbom obuhvaćene usluge djelatnosti tehničkog pregleda vozila²⁰. Smatram da je nedvojbeno da lučke usluge ni usluge djelatnosti tehničkog pregleda vozila ne mogu biti usluge prijevoza u smislu članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388. Prije svega, na njih se ne bi mogao primijeniti kriterij prijedene razdaljine utvrđen tom odredbom.

30. S druge strane, Sud je izričito utvrdio da se na kružna putovanja primjenjuju odredbe Uredbe (EEZ) br. 3577/92²¹, a time i glave VI. UFEU-a koja se odnosi na promet, na temelju koje je donesena ta uredba²². Bilo bi teško različito postupati prema kružnim putovanjima unutarnjim plovnim putovima, iako se na njih primjenjuju odredbe druge uredbe koja je donesena na temelju istih odredbi Ugovora²³.

31. Iz toga proizlazi da je teško ujednačeno tumačiti pojam „promet” i njegove izvedenice na temelju različitih akata prava Unije kojima se uređuju njegova različita područja. Ne mislim ni, kao što sam to već prethodno naveo, da je ujednačeno tumačenje nužno, uzimajući u obzir koliko su različiti ciljevi tih odredbi²⁴.

32. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se utvrdi da usluge koje saastoje od organizacije kružnih putovanja riječnim brodom predstavljaju usluge prijevoza u smislu članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388.

Primjena odredbi o PDV-u na području kondominija

33. U skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (b) Direktive 77/388, mjesto isporuke usluge prijevoza unutarnjim plovnim putovima na rijeci Moselle, na dijelu koji čini granicu između Luksemburga i Njemačke, jest područje tih voda, a u skladu pak s Ugovorom o granici iz 1984., područje zajedničkog suvereniteta tih dviju država članica ili kondominij. Stoga treba razmotriti jesu li na tom području ispunjeni uvjeti za primjenu te direktive, odnosno, kao prvo, predstavlja li to područje državno područje države članice u smislu članka 3. stavka 2. navedene direktive i, kao drugo, mogu li i prema kojim pravilima navedene države članice na tom području primjenjivati svoje odredbe donesene radi prenošenja te direktive.

Područje kondominija kao državno područje u smislu odredbi o PDV-u

34. Kao što sam to već naveo, djelatnost društva Navitours u području kružnih putovanja na rijeci Moselle nije se oporezivala PDV-om zbog toga što luksemburška (a čini se i njemačka) porezna tijela nisu smatrala djelatnost koja se obavlja na području kondominija djelatnošću „na državnom području” u smislu odredbi o PDV-u. To je proizlazilo iz posebnog statusa tog područja kao područja pod zajedničkim suverenitetom obiju država članica. Iako se stajalište luksemburških poreznih tijela promijenilo zbog potrebe da se društvu Navitours dodijeli pravo na odbitak

²⁰ Presuda od 15. listopada 2015., Grupo Itevelesa i dr. (C-168/14, EU:C:2015:685, t. 1. izreke)

²¹ Uredba br. 3577/92 od 7. prosinca 1992. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu unutar država članica (pomorska kabotaža) (SL 1992., L 364, str. 7.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 7., str. 17.)

²² Presuda od 27. ožujka 2014., Alpina River Cruises i Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191)

²³ Konkretno, Uredba Vijeća (EEZ) br. 3921/91 od 16. prosinca 1991. o utvrđivanju uvjeta pod kojima nerezidentni prijevoznici mogu prevoziti robu ili putnike unutarnjim vodnim putovima unutar države članice (SL 1991., L 373, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 7., svezak 3., str. 31.)

²⁴ Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Pikamäea u predmetu United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, t. 73.).

PDV-a na troškove kupnje broda namijenjenog obavljanju te djelatnosti, čini se da se prvostupanjski i drugostupanjski sudovi u glavnom postupku slažu sa stajalištem o posebnom poreznom statusu područja kondominija.

35. To mi se stajalište, međutim, ne čini pravilnim.

36. Člankom 3. stavkom 2. Direktive 77/388 državno se područje definira upućivanjem na teritorijalno područje primjene Ugovora o osnivanju Europske zajednice utvrđenog njegovim člankom 299.²⁵ U skladu s potonjom odredbom Ugovor, a time i Direktiva 77/388, primjenjuju se, među ostalim, u Saveznoj Republici Njemačkoj i Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. Točno je da ta odredba sadržava niz iznimki i posebnih pravila, ali nijedno od njih ne odnosi se na područje kondominija²⁶. Isto tako, to područje nije isključeno iz opsega pojma „državno područje” na temelju članka 3. stavka 3. Direktive 77/388.

37. Slijedom toga, može se samo utvrditi da područje kondominija pripada državnom području u smislu članka 3. stavka 2. Direktive 77/388. U protivnom bi trebalo smatrati da se na tom području uopće ne primjenjuje pravo Unije, ali takav bi zaključak bio apsurdan.

38. Međutim, posebnost tog područja jest u činjenici da je to istodobno državno područje dviju država članica, što predstavlja iznimnu situaciju koju autori Direktive 77/388 nisu predvidjeli. Stoga treba odgovoriti na pitanje pod kojim uvjetima treba primijeniti tu direktivu na tom području.

Uvjeti primjene odredbi o PDV-u na području kondominija

39. Njemačka vlada i društvo Navitours u svojim očitovanjima u ovom predmetu tvrde da, u skladu s načelima međunarodnog javnog prava, izvršavanje suverenosti jedne države na području kondominija zahtijeva suglasnost druge države, te stoga izvršavanje nadležnosti dodijeljene Velikom Vojvodstvu Luksemburgu ili Saveznoj Republici Njemačkoj u pogledu PDV-a na području njihova zajedničkog suvereniteta nije moguće bez sporazuma sklopljenog na temelju članka 5. Ugovora o granici iz 1984.²⁷ Osim toga, prema mišljenju njemačke vlade, Direktivi 77/388 ne protivi se to da se obje države članice privremeno odreknu oporezivanja transakcija koje se izvršavaju na tom području u skladu s međunarodnim pravom i u interesu dobrosusjedskih odnosa.

40. Međutim, s obzirom na pravo Unije, smatram da je ta teza potpuno neosnovana.

41. Kada je riječ o Direktivi 77/388, u njoj ne postoji nijedna odredba koja bi ovlašćivala Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Saveznu Republiku Njemačku da ne oporezuju transakcije koje se izvršavaju na području kondominija. U skladu s člankom 2. te direktive, oporezivanju podliježe svaka transakcija isporuke usluga uz naknadu, a sve iznimke od tog načela moraju biti strogo i jasno određene²⁸. Međutim, u toj direktivi ne postoji nijedna odredba kojom se transakcije koje se izvršavaju na području kondominija izuzimaju od oporezivanja.

²⁵ Prije članak 227. UEZ-a.

²⁶ Podsjećam da je kondominij postojao još prije sklapanja Ugovora o granici iz 1984. (vidjeti točku 2. ovog mišljenja).

²⁷ Kao što je poznato, takav sporazum dosad ne postoji.

²⁸ Vidjeti u tom smislu presudu od 21. listopada 2021., Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, t. 22.).

42. Međutim, kada je riječ o Ugovoru o granici iz 1984., najprije treba napomenuti da se pravom Unije poštuje međunarodno pravo u dijelu u kojem se njime utvrđuje teritorijalno područje suverenosti država članica. Teritorijalno područje primjene prava Unije određeno je upravo upućivanjem na područje koje je obuhvaćeno međunarodnim pravom i nacionalnim pravom donesenim radi njegove primjene. To se osigurava posebnim odredbama članka 299. UEZ-a²⁹, a u pogledu PDV-a člankom 3. stavkom 2. Direktive 77/388³⁰. Na to se odnose i odluke na koje se poziva njemačka vlada³¹.

43. Slijedom toga, na temelju članka 1. Ugovora o granici iz 1984. Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Savezna Republika Njemačka mogu (i moraju) izvršavati poreznu nadležnost u pogledu PDV-a na području kondominija i imaju pravo odrediti pravila za njezino izvršavanje.

44. Međutim, kao što je Sud to već više puta imao priliku odlučiti, odredbe ugovora između dviju država članica ne mogu se primjenjivati u odnosima među njima ako su protivne odredbama Ugovora³². Smatram da se to treba odnositi i na sukob takvog ugovora s aktima sekundarnog prava Unije jer bi u suprotnom države članice među sobom mogle ugovarati odstupanja od prava Unije i time dovoditi u pitanje njegovu djelotvornost. Stoga se nepostojanjem sporazuma poput onog predviđenog člankom 5. Ugovora o granici iz 1984. ne može opravdavati održavanje stanja koje je protivno pravu Unije, odnosno neoporezivanje transakcija koje se izvršavaju na području kondominija. Osim toga, treba istaknuti da je Ugovor o granici iz 1984. sklopljen nakon donošenja Direktive 77/388, te su stoga obje dotične države članice u trenutku sklapanja tog ugovora bile svjesne obveza koje proizlaze iz te direktive.

45. Naposljetku, što se tiče argumenta njemačke vlade da je neoporezivanje transakcija koje se izvršavaju na području kondominija privremeno jer dotične države članice pregovaraju o odgovarajućem sporazumu, dovoljno je navesti da ta „privremenost” traje već gotovo 45 godina³³. Osim toga, Direktivom 77/388 ne predviđaju se ni stalna ni privremena odstupanja u pogledu područja kondominija.

46. Navedene zaključke ne dovodi u pitanje ni činjenica da je Vijeće donijelo Provedbenu odluku 2010/579/EU³⁴. Ta se odluka odnosila na to da se smatra da se most na rijeci Moselle koji se nalazi na granici između Njemačke i Luksemburga u cijelosti nalazi na državnom području Luksemburga u svrhu oporezivanja isporuka robe, pružanja usluga i isporuka robe unutar Zajednice koje su se obavljale u okviru obnove tog mosta.

47. Suprotno onomu na što u svojim očitovanjima upućuje društvo Navitours, ta odluka nije proizlazila iz nemogućnosti primjene odredbi o PDV-u na transakcije koje su se izvršavale u okviru obnove mosta, nego iz potrebe da se pojednostavi njihova primjena na način da se

²⁹ Sada članak 52. UFEU-a i članak 355. UFEU-a. Vidjeti također članak 77. stavak 4. UFEU-a.

³⁰ Sada članak 5. točka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

³¹ Ta vlada osobito navodi presude od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, t. 57. i sljedeće) i od 27. veljače 2018., Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, t. 47. i navedena sudska praksa).

³² Vidjeti osobito presudu od 20. svibnja 2003., Ravil (C-469/00, EU:C:2003:295, t. 37.). Na toj se pretpostavci temeljila i presuda od 6. ožujka 2018., Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158).

³³ U skladu s člankom 1. Direktive 77/388, države članice bile su dužne uspostaviti zajednički sustav PDV-a najkasnije do 1. siječnja 1978. Točno je da je Ugovor o granici iz 1984. sklopljen kasnije, ali ništa ne upućuje na to da je porezna situacija na području kondominija prije njegova sklapanja bila drukčija nego što je sada.

³⁴ Provedbena odluka Vijeća od 27. rujna 2010. kojom se Saveznoj Republici Njemačkoj i Velikom Vojvodstvu Luksemburgu odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 5. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 256, str. 20.)

državno područje samo jedne države članice odredi kao mjesto izvršavanja tih transakcija³⁵. Odnosila se ne samo na transakcije čije je mjesto izvršavanja bilo područje kondominija, nego i na transakcije čije bi mjesto izvršavanja, u skladu s Direktivom 2006/112, bilo državno područje samo jedne od država članica. Uostalom, sam naslov te odluke izričito upućuje na to da se njome omogućuje uvođenje *odstupanja* od odredbi navedene direktive, a ne mjera potrebnih za njihovu primjenu.

48. Osim toga, jedan od uvjeta za donošenje te odluke bila je činjenica da ona nije negativno utjecala na vlastita sredstva Unije na ime PDV-a³⁶. Međutim, nedvojbeno je da činjenica da se od 1978. ne oporezuju transakcije koje se izvršavaju na području kondominija ima takav negativan utjecaj.

49. Treba još dodati da, kao što to odlično pokazuje ovaj predmet i tijek glavnog postupka, neoporezivanje navedenih transakcija dovodi do daljnjih nepravilnosti u primjeni PDV-a koje se odnose na transakcije izvršene u ranijim obrtnim etapama. Te transakcije, kao primjerice kupnja broda za kružna putovanja namijenjenog obavljanju djelatnosti na području kondominija, zbog koje je došlo do spora u glavnom postupku, ili se ne oporezuju (u skladu s prvotnim stajalištem društva Navitours³⁷), ili podliježu oporezivanju bez prava na odbitak (u skladu s prvotnim stajalištem poreznih tijela³⁸), ili pak za njih postoji pravo na odbitak iako transakcije u kasnijim obrtnim etapama zapravo ne podliježu oporezivanju (u skladu s odlukama prvostupanjskog i drugostupanjskog suda u glavnom postupku³⁹). Nijedna od tih situacija nije u skladu s odredbama Direktive 77/388⁴⁰.

50. Slijedom navedenog valja zaključiti da, time što ne oporezuju transakcije koje se izvršavaju na području kondominija, Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Savezna Republika Njemačka povređuju obveze koje imaju na temelju odredbi Direktive 77/388 (sada Direktiva 2006/112)⁴¹. Naime, na temelju tih odredbi te transakcije podliježu oporezivanju, a nepostojanje sporazuma o kojem je riječ u članku 5. Ugovora o granici iz 1984. ne oslobađa države članice od njihova izvršenja.

51. Preostaje stoga ispitati protivi li se odredbama Direktive 77/388 jednostrano oporezivanje usluga koje na području kondominija isporučuje jedna od dotičnih država članica.

Oporezivanje transakcija koje na području kondominija izvršava jedna od dotičnih država članica

52. Kao što to proizlazi iz uvodne izjave 7. Direktive 77/388, cilj odredbi koje se odnose na utvrđivanje mjesta izvršenja transakcija koje se oporezuju PDV-om jest osobito izbjegavanje sukoba nadležnosti između država članica koji mogu dovesti do dvostrukog oporezivanja ili

³⁵ Uvodne izjave 4. i 5. Odluke 2010/579

³⁶ Uvodna izjava 6. Odluke 2010/579

³⁷ Vidjeti bilješku 8. u točki 10. ovog mišljenja.

³⁸ Vidjeti točku 10. ovog mišljenja.

³⁹ Vidjeti točku 11. ovog mišljenja.

⁴⁰ Ovaj se predmet ne odnosi na transakcije koje se izvršavaju u ranijim obrtnim etapama, stoga tu temu neću detaljnije razmatrati. Samo ću kratko pojasniti da se u prvoj i trećoj situaciji povređuje načelo oporezivanja svih transakcija koje su obuhvaćene područjem primjene Direktive 77/388 i na koje se ne primjenjuje izuzeće, a u drugoj situaciji načelo porezne neutralnosti.

⁴¹ Vidjeti presudu od 23. svibnja 1996., Komisija/Grčka (C-331/94, EU:C:1996:211).

neoporezivanja tih transakcija⁴². Međutim, zakonodavac Unije nije predvidio i nije uredio iznimnu situaciju kondominija u kojoj transakcije koje se izvršavaju na njegovu području podliježu poreznoj nadležnosti dviju država članica.

53. U skladu s člankom 5. Ugovora o granici iz 1984., tu situaciju treba riješiti sporazumom između Velikog Vojvodstva Luksemburga i Savezne Republike Njemačke sklopljenim na temelju te odredbe. Međutim, države članice nisu sklopile takav sporazum. Nepostojanje tog sporazuma i neoporezivanje transakcija koje se izvršavaju na području kondominija koje iz njega proizlazi ne samo da dovodi do povrede odredbi o PDV-u, nego se može smatrati i povredom načela lojalne suradnje utvrđenog člankom 4. stavkom 3. UEU-a⁴³. Stoga valja razmotriti na koji način treba odrediti poreznu nadležnost dotičnih država članica u pogledu oporezivanja navedenih transakcija unatoč tome što između njih ne postoji odgovarajući sporazum.

Komisijin prijedlog

54. U svojim očitovanjima Komisija predlaže da se u toj iznimnoj situaciji mjestom isporuke usluge prijevoza smatra mjesto njegova odlaska, odnosno, u činjeničnom stanju glavnog predmeta, riječna luka iz koje kreće brod za kružna putovanja kojim se pruža usluga prijevoza. Taj prijedlog nedvojbeno ima prednost jer jasno rješava pitanje porezne nadležnosti, s obzirom na to da se, za razliku od voda rijeke Moselle, njezina obala nalazi na državnom području dotičnih država članica, u okolnostima glavnog postupka na državnom području Luksemburga. Taj je prijedlog i u skladu s općim načelom oporezivanja na mjestu potrošnje te se, naime, može smatrati da je mjesto potrošnje usluge prijevoza putnika mjesto na kojem su ti putnici krenuli na putovanje.

55. Međutim, ne slažem se s time da Sud prihvati taj prijedlog, i to iz triju razloga.

56. Kao prvo, taj prijedlog nije utemeljen u odredbama Direktive 77/388. Tom se direktivom u pogledu isporuke usluga utvrđuje samo opće načelo oporezivanja na mjestu poslovnog nastana pružatelja usluge (članak 9. stavak 1.) i određeni broj iznimki od kojih se jedna odnosi na usluge prijevoza i njome se nalaže da mjestom isporuke usluga treba smatrati mjesto gdje se prijevoz odvija (članak 9. stavak 2. točka (b)). Međutim, u njoj ne postoji nijedna odredba koja bi, čak i po analogiji, omogućila da se mjesto isporuke usluge prijevoza poveže s mjestom odlaska prijevoza.

57. Radi sveobuhvatnosti dodajem da se propisima koji su sada na snazi mjesto isporuke usluge prijevoza doista određuje kao mjesto odlaska prijevoza, ali samo za usluge prijevoza robe unutar Zajednice osobama koje nisu porezni obveznici⁴⁴. Međutim, u pogledu usluga prijevoza osoba vrijedi isto pravilo kao i ono iz članka 9. stavka 2. točke (b) Direktive 77/388 prema kojem se mjestom isporuke te usluge smatra mjesto gdje se prijevoz odvija, razmjerno u smislu prijednenih razdaljina⁴⁵. Stoga ni dinamično tumačenje te odredbe ne omogućuje povezivanje mjesta isporuke usluge prijevoza osoba s mjestom odlaska tog prijevoza.

⁴² Vidjeti presudu od 6. studenoga 1997., *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, t. 12.), kao i nedavnu presudu od 17. prosinca 2015., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41.).

⁴³ Vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41.).

⁴⁴ Članak 50. Direktive 2006/112

⁴⁵ Članak 48. Direktive 2006/112

58. Osim toga, ako se prihvati prijedlog Komisije, javlja se dvojba treba li se pravilo koje ona predlaže primjenjivati samo u odnosu na područje kondominija ili i u drugim situacijama prijevoza osoba između dviju različitih država članica. Naime, ne vidim razlog zbog kojeg bi se na područje kondominija primjenjivala pravila različita od onih koja se primjenjuju u drugim sličnim situacijama. Poteškoće u primjeni odredbi o PDV-u na području kondominija tehničke su prirode i treba ih riješiti na temelju važećih propisa, a ne tumačenjem stvarati nova pravna pravila. Nadalje, primjena Komisijina prijedloga na sve usluge prijevoza između različitih država članica dovelo bi *de facto* do izmjene odredbi Direktive 77/388.

59. Kao drugo, Komisijin prijedlog ne temelji se na činjeničnom stanju u ovom predmetu. Naime, kao što je to utvrđeno člankom 1. stavkom 3. Ugovora o granici iz 1984., granicu teritorija pod zajedničkim suverenitetom određuje crta spajanja vodene površine s kopnom. Drugim riječima, vodena površina rijeke Moselle u cijelosti je područje kondominija. Međutim, u skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (b) Direktive 77/388, mjestom isporuke usluge smatra se mjesto gdje se prijevoz odvija, *ovisno o prijednim razdaljinama*, odnosno od trenutka polaska prijevoznog sredstva, u ovom slučaju broda.

60. To znači da, iako putnici ulaze na brod iz luke koja se može nalaziti na državnom području samo jedne od dotičnih država članica⁴⁶, isporuka usluge prijevoza u cijelosti se odvija na vodenoj površini, odnosno na području kondominija. Stoga se ne može smatrati, kao što to zagovara Komisija, da ta isporuka počinje na državnom području samo jedne od država članica i nastavlja se samo na području kondominija. Stoga se u ovom predmetu ne može postupiti kao u predmetu koji je okončan presudom *Trans Tirreno Express*⁴⁷, u kojoj je Sud dopustio oporezivanje usluge pomorskog prijevoza koji počinje i završava u teritorijalnim vodama jedne od država članica i u dijelu u kojem se taj prijevoz obavljao u međunarodnim vodama. Naime, prijevoz na rijeci Moselle, na njezinu graničnom dijelu između Luksemburga i Njemačke, u cijelosti se odvija na području zajedničkog suvereniteta tih dviju država članica.

61. Naposljetku, kao treće, točno je da se može kritizirati činjenica da Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Savezna Republika Njemačka dosad nisu sklopili sporazum predviđen člankom 5. Ugovora o granici iz 1984. i zbog toga nisu oporezivali usluge prijevoza koje se pružaju na području kondominija. Međutim, to ne mijenja činjenicu da je to područje njihova zajedničkog suvereniteta i da stoga obje države članice na tom području načelno izvršavaju poreznu nadležnost i, u skladu s pravom Unije, imaju pravo odrediti način izvršavanja te nadležnosti.

62. Međutim, prihvaćanje Komisijina prijedloga lišilo bi Saveznu Republiku Njemačku njezine porezne nadležnosti na području kondominija jer bi se usluge prijevoza na tom području izvršavale iz luke koja se nalazi samo na državnom području Luksemburga (i *vice versa*). Međutim, u Direktivi 77/388 ne postoje odredbe koje bi opravdavale da ih se liši te nadležnosti.

63. To nije ni potrebno jer smatram da se na temelju prava Unije može pronaći i puno jednostavnije rješenje situacije o kojoj je riječ u ovom predmetu.

⁴⁶ Naime, iako to nije očito, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Ugovora o granici iz 1984., zajedničko područje obuhvaća instalacije koje se nalaze na vodi.

⁴⁷ Presuda od 23. siječnja 1986., *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31)

Moj prijedlog rješenja

64. Pravo Unije zahtijeva da se transakcije koje se izvršavaju na području kondominija oporezuju u skladu s odredbama Direktive 77/388. S tog stajališta nije važno jesu li i kako će Veliko Vojvodstvo Luksemburg i Savezna Republika Njemačka dogovoriti način primjene odredbi o PDV-u na tom području. Taj se uvjet ispunjava jednostranim oporezivanjem koje provodi jedna od tih država članica, kao i oporezivanjem na način koji su te države članice dogovorile. Slijedom toga, jednostranim oporezivanjem navedenih transakcija koje provodi jedna od dotičnih država članica ispunjavaju se zahtjevi prava Unije. Eventualni daljnji sporazumi između dotičnih država članica pitanje su njihovih bilateralnih odnosa na temelju pravila međunarodnog prava, uključujući Ugovor o granici iz 1984. Međutim, na to se ne odnosi pravo Unije.

65. To se može usporediti s institutom solidarne odgovornosti poznatim u građanskom pravu, kada nekoliko dužnika odgovara za izvršavanje određene činidbe, ali izvršenjem činidbe jednog od njih namiruje se potraživanje vjerovnika koji ne mora ulaziti u daljnje obračune između dužnikâ.

66. Stoga se pravu Unije ne protivi to da se usluge prijevoza koje se izvršavaju na području kondominija oporezuju PDV-om u Luksemburgu. Međutim, ako takva raspodjela porezne nadležnosti nije zadovoljavajuća za Saveznu Republiku Njemačku, može s Velikim Vojvodstvom Luksemburgom sklopiti odgovarajući sporazum na temelju članka 5. Ugovora o granici iz 1984.

67. Unatoč bojazni njemačke vlade, to rješenje ne dovodi do dvostrukog oporezivanja navedenih usluga.

68. Kao što to sama ta vlada ističe u svojim očitovanjima, dvostruko oporezivanje istih transakcija protivno je temeljnom načelu zajedničkog sustava PDV-a, a to je načelo neutralnosti⁴⁸. Pravila iz Direktive 77/388 kojima se utvrđuje mjesto izvršavanja oporezivih transakcija služe upravo, među ostalim, izbjegavanju dvostrukog oporezivanja istih transakcija u različitim državama članicama.

69. Stoga, ako se određena transakcija u skladu s pravilima Direktive 77/388 oporezuje u jednoj državi članici, znači da se ne smije oporezivati u drugim državama članicama. Taj ponovljeni porez bio bi protivan pravu Unije i trebalo bi ga vratiti⁴⁹. Prema potrebi, porezna tijela jedne od dotičnih država članica trebaju zatražiti relevantne informacije od tijela druge države članice u okviru upravne suradnje⁵⁰. Zabrana dvostrukog oporezivanja podliježe nadzoru nacionalnih sudova koji u slučaju dvojbi imaju mogućnost odnosno obvezu zatražiti od Suda da pravilno protumači odredbe prava Unije⁵¹.

70. Osim toga, u slučaju spora između dotičnih država članica u pogledu primjene odredbi o PDV-u na području kondominija, te države mogu ga podnijeti Sudu na temelju sporazuma u skladu s člankom 273. UFEU-a.

⁴⁸ Vidjeti osobito presudu od 23. studenoga 2017., CHEZ Elektro Bulgaria i FrontEx International (C-427/16 i C-428/16, EU:C:2017:890, t. 66. i navedena sudska praksa).

⁴⁹ Vidjeti osobito presude od 23. studenoga 2017., CHEZ Elektro Bulgaria i FrontEx International (C-427/16 i C-428/16, EU:C:2017:890, t. 67.) i od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, t. 52.).

⁵⁰ Presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 3. izreke)

⁵¹ Presuda od 18. lipnja 2020., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, t. 51.)

Sažetak

71. Kao što to proizlazi iz prethodnih razmatranja, odredbe Direktive 77/388 u potpunosti se primjenjuju na transakcije koje se izvršavaju na području kondominija, neovisno o tome je li sklopljen sporazum predviđen člankom 5. Ugovora o granici iz 1984. Posebna pravila za primjenu tih odredbi na području kondominija mogu se utvrditi navedenim sporazumom. Međutim, ako taj sporazum ne postoji, pravu Unije ne protivi se jednostrano oporezivanje navedenih transakcija koje provodi jedna od dotičnih država članica. To oporezivanje znači da druga država članica ne smije oporezivati iste transakcije.

Zaključci

72. Na temelju svih prethodnih razmatranja, predlažem da se na prethodno pitanje koje je uputio Cour de cassation (Kasacijski sud, Luksemburg) odgovori na sljedeći način:

Članak 2. točku 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991., u vezi s člankom 3. stavkom 2. te direktive treba tumačiti na način da se primjenjuje na usluge prijevoza osoba koje se izvršavaju na području koje na temelju međunarodnih ugovora podliježe zajedničkom suverenitetu Velikog Vojvodstva Luksemburga i Savezne Republike Njemačke, neovisno o tome jesu li navedene države članice sklopile sporazum o pravilima za primjenu te odredbe na navedenom području.

Članak 9. stavak 2. točku (b) Direktive 77/388 treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da obje države članice sporazumno oporezuju navedene usluge ili da ih jednostrano oporezuje jedna od njih. U potonjem slučaju druga od tih država članica gubi pravo na oporezivanje navedenih transakcija.