



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 2 straipsnio 1 dalis – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – 9 straipsnio 2 dalies b punktas – Transporto paslaugų vieta – Turistinės kelionės Mozelio upe – Upė, kuriai taikomas kondominio teritorijos statusas“

Byloje C-294/21

dėl *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Liuksemburgas) 2021 m. gegužės 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. gegužės 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

État luxembourgeois,

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

prieš

Navitours Sàrl

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, pirmosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, teisėjai I. Ziemele, P. G. Xuereb ir A. Kumin (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Navitours Sàrl*, atstovaujamos *avocat C. Kaufhold*,
- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos A. Germeaux ir T. Uri, padedamų *avocat F. Kremer*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir P.-L. Krüger,

* Proceso kalba: prancūzų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir V. Uher,
susipažinęs su 2022 m. balandžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274; toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 dalies ir 9 straipsnio 2 dalies b punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *État luxembourgeois* (Liuksemburgo valstybė) ir *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (Registro ir turto direkcija, Liuksemburgas; toliau – Liuksemburgo mokesčių administratorius) ginčą su *Navitours Sàrl* dėl šios bendrovės Mozelio upėje teikiamų turistinės laivybos paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

- 3 1984 m. gruodžio 19 d. Liuksemburge pasirašytos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl dviejų valstybių bendros sienos nustatymo (toliau – 1984 m. gruodžio 19 d. sutartis) 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Visur, kur Mozelio, Zauerio ir Ūro upės sudaro sieną pagal 1816 m. birželio 26 d. sutartį, tai sudaro bendrą teritoriją, kurioje įgyvendinamas bendras abiejų Susitariančiųjų valstybių suverenitetas.“
- 4 Šios sutarties 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:
„Susitariančiosios valstybės klausimus, susijusius su bendroje teritorijoje, kurioje įgyvendinamas bendras suverenitetas, taikytina teise, sprendžia sudarydamos papildomą susitarimą.“

Sąjungos teisė

- 5 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). Vis dėlto atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybių klostymosi datą, šiai bylai taikoma Šeštoji direktyva.
- 6 Pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

7 Minėtos direktyvos 3 straipsnio 1–3 dalyse buvo numatyta:

„1. Šioje direktyvoje

„valstybės narės teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,

<...>

2. Šioje direktyvoje „šalies teritorija“ yra Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei nustatyta 227 straipsnyje.

3. Toliau išvardytos atskirų valstybių narių teritorijos šalies teritorijai nepriskiriamos:

– Vokietijos Federacinė Respublika:

Helgolando sala;

Biusingeno teritorija;

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<...>

b) transporto paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 Liuksemburgo bendrovė *Navitours* teikia turistinės laivybos paslaugas Mozelio upės ruože, kuriame Vokietijos Federacinė Respublika ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pagal 1984 m. gruodžio 19 d. sutarties 1 straipsnį įgyvendina bendrą suverenitetą (toliau – Vokietijos ir Liuksemburgo kondominiumas). Dėl šio statuso Liuksemburgo mokesčių administratorius daugelį metų manė, kad šis verslas nepatenka į PVM taikymo sritį, todėl nereikalavo sumokėti PVM už keleivinio transporto bilietų pardavimą.

10 2015 m. rugpjūčio 5 d. šis mokesčių administratorius *ex officio* pateikė mokesčių pranešimus dėl *Navitours* apyvartos už 2004 m. ir 2005 m., pagal kuriuos šios bendrovės suteiktos transporto paslaugos buvo laikomos apmokestinamomis PVM.

- 11 Šie mokesčių pranešimai buvo pateikti po to, kai 2014 m. liepos 10 d. *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas, Liuksemburgas) priėmė sprendimą byloje tarp *Navitours* ir minėto mokesčių administratoriaus dėl šios bendrovės laivo įsigijimo apmokestinimo. Pagal šį sprendimą PVM už keleivinio transporto paslaugas Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorijoje gali rinkti arba Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, arba Vokietijos Federacinė Respublika. Vokietijos mokesčių administratorius šių paslaugų neapmokestino, todėl nekilo jokie dvigubo apmokestinimo pavojai.
- 12 Kadangi *Navitours* pateiktas skundas dėl 2015 m. rugpjūčio 5 d. mokesčių pranešimų buvo atmestas, ši bendrovė kreipėsi dėl jų panaikinimo į *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Liuksemburgo apygardos teismas, Liuksemburgas).
- 13 2018 m. gegužės 23 d. sprendimu šis teismas patenkino šį skundą ir nusprendė, kad tiek Vokietijos Federacinė Respublika, tiek Liuksemburgo Didžioji Hercogystė potencialiai galėjo rinkti PVM, nes nagrinėjamos transporto paslaugos buvo suteiktos Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorijoje, tačiau tam, kad būtų galima nustatyti konkrečią *Navitours* veiklos vietą, reikėjo nustatyti sistemą, leidžiančią užtikrinti PVM surinkimą, išvengiant dvigubo apmokestinimo. Nesant tokios sistemos, *Navitours* vykdomos veiklos apmokestinimo sąsajos su konkrečia valstybe klausimas nebuvo išspręstas, todėl Liuksemburgo mokesčių administratorius negalėjo pagrįstai apmokestinti šios bendrovės apyvartos.
- 14 *État luxembourgeois* (Liuksemburgo valstybė) ir Liuksemburgo mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą; *Cour d'appel* (Apeliacinis teismas) 2019 m. gruodžio 11 d. sprendimu patvirtino šį sprendimą, dėl kurio šios šalys pateikė kasacinius skundus.
- 15 Kasaciniame skunde *État luxembourgeois* (Liuksemburgo valstybė) ir Liuksemburgo mokesčių administratorius teigia, kad Šeštoji direktyva, būtent jos 2 straipsnis, yra taikoma nagrinėjamos transporto paslaugoms.
- 16 Abejodamas dėl šios direktyvos aiškinimo *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Liuksemburgas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 2 straipsnio 1 dalis <...> ir (arba) [šios direktyvos] 9 straipsnio 2 dalies b punktas <...> yra taikoma (-as; -i) ir lemia tai, kad Liuksemburge įsisteigusio paslaugų teikėjo vykdomas keleivinio transporto paslaugų teikimas turi būti apmokestintas PVM Liuksemburge, kai paslaugos teikiamos kondominio teritorijoje, apibrėžtoje 1984 m. gruodžio 19 d. [sutartyje] ir pasikeičiant laiškais, kaip bendroje teritorijoje, kurioje įgyvendinamas bendras Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos suverenitetas ir dėl kurios nesudarytas dviejų valstybių susitarimas dėl transporto paslaugų teikimo apmokestinimo PVM, numatytas [šios sutarties] 5 straipsnio 1 dalyje? <...>“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad valstybė narė gali apmokestinti turistinės laivybos paslaugas, teikiamas šioje valstybėje narėje įsteigto paslaugų teikėjo teritorijoje, kuri pagal tarp šios valstybės narės ir kitos valstybės narės sudarytą tarptautinę sutartį yra bendra teritorija, kur įgyvendinamas bendras šių valstybių narių suverenitetas.

- 18 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 19 Kalbant apie paslaugų teikimo vietą, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį tai vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar kur paprastai gyvena.
- 20 Vis dėlto pagal šio 9 straipsnio 2 dalies b punktą transporto paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur vyksta vežimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus.
- 21 Šiuo atveju neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos yra „paslaugų teikimas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, ir kad jas už atlygį teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 22 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis tuo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos yra „transporto paslaugos“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktą, kurių teikimo vieta yra Vokietijos ir Liuksemburgo kondominiumo teritorijoje, abejoja, ar kondominiumo teritorijoje teikiamos transporto paslaugos gali būti apmokestinamos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, nes jis tikras, ar jos gali būti laikomos teikiamomis „šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.
- 23 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas, be kita ko, sudaro turistinių kelionių laivu, kurios baigiasi toje pačioje vietoje, kur prasidėjo, organizavimas. Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia išnagrinėti, ar šios paslaugos iš tikrųjų patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį kaip transporto paslaugos.
- 24 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šioje nuostatoje vartojama sąvoka „transporto paslaugos“ nėra apibrėžta Šeštojoje direktyvoje.
- 25 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad sąvokų, kurių apibrėžtis Sąjungos teisėje nepateikiama, reikšmė ir apimtis turi būti nustatoma remiantis jų įprasta reikšme bendrinėje kalboje, atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant jos vartojamos, ir teisės aktų, kuriuose jos įtvirtintos, tikslus (2020 m. spalio 1 d. Sprendimo *Entoma*, C-526/19, EU:C:2020:769, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 26 Kalbant apie sąvokos „transporto paslaugos“ įprastą reikšmę bendrinėje kalboje, reikia pažymėti, kad ji apima paslaugas, kurias sudaro asmenų ar prekių vežimas iš vienos vietos į kitą. Ši sąvoka yra pakankamai plati, kad apimtų paslaugas, kurių esminis elementas yra žmonių pervežimas dideliais atstumais, net jei paslauga prasideda ir baigiasi toje pačioje vietoje, o paslaugos tikslas yra turistinis.
- 27 Tokį aiškinimą patvirtina Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punkto tikslas.

- 28 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, galinčios lemti dvigubą apmokestinimą, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Geelen*, C-568/17, EU:C:2019:388, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 29 Konkrečiai kalbant apie Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktą, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad šioje nuostatoje įtvirtinta taisyklė yra būtina, nes pats specifinės transporto paslaugos, kuri gali būti teikiama kelių valstybių narių teritorijoje, teikimo pobūdis reikalauja skirtingo kriterijaus, kuris iš esmės turi leisti atitinkamą įvairių valstybių narių kompetenciją apmokestinimo tikslais. Taigi šia specialia sąsajos taisykle, kiek tai susiję su transporto paslaugomis, siekiama užtikrinti, kad kiekviena valstybė narė apmokestintų jos teritorijoje įvykdytas kelionės dalis (1997 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Reisebüro Binder*, C-116/96, EU:C:1997:520, 13 ir 14 punktai).
- 30 Šie argumentai taikomi ir tuo atveju, kai paslauga, kurios pagrindinis elementas yra asmenų pervežimas, prasideda ir baigiasi toje pačioje vietoje ir kai šios paslaugos tikslas yra turizmas.
- 31 Be to, šio sprendimo 26 punkte pateikto aiškinimo nepaneigia tai, kad 2015 m. spalio 1 d. Sprendime *Trijber ir Harmsen* (C-340/14 ir C-341/14, EU:C:2015:641) Teisingumo Teismas nusprendė, jog veikla, kurią sudaro vežimo paslauga, teikiama už atlygį laivo keleiviams, norintiems aplankyti miestą vandens keliais tam tikromis progomis, nėra paslauga „transporto srityje“, kaip ji suprantama pagal 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje (OL L 376, 2006, p. 36) 2 straipsnio 2 dalies d punktą, ir nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.
- 32 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad, kaip savo išvados 21–23 punktuose iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, atsižvelgiant į skirtingus Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punkto ir Direktyvos 2006/123 2 straipsnio 2 dalies d punkto tikslus, sąvoka „transporto paslaugos“, kaip ji suprantama pagal pirmąją direktyvą, ir sąvoka „paslaugos transporto srityje“, kaip ji suprantama pagal antrąją direktyvą, nėra tapačios. Taigi negalima manyti, kad paslaugos, kurios nepatenka į antrąją iš šių sąvokų, neišvengiamai nepatenka į pirmosios iš šių sąvokų taikymo sritį.
- 33 Vadinas, paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias sudaro, be kita ko, turistinių kelionių laivu, kurios baigiasi toje pačioje vietoje, kur prasidėjo, organizavimas, patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritį kaip transporto paslaugos.
- 34 Kadangi, kaip priminta šio sprendimo 20 punkte, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktą transporto paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur vyksta vežimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus, reikia manyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų paslaugų teikimo vieta yra Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorija.
- 35 Reikia nustatyti, ar šioje kondominio teritorijoje už atlygį ir apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, nes jos teikiamos „šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.
- 36 Sąvoka „šalies teritorija“ apibrėžta Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 2 dalyje ir atitinka „[EEB] steigimo sutarties taikymo sritį, kiekvienai valstybei nustatytą] 227 straipsnyje“. Be to, šio 3 straipsnio 3 dalyje išvardytos nacionalinės teritorijos, kurios nepatenka į šalies teritoriją.

- 37 Šiuo klausimu reikia pažymėti, pirma, kad EB 299 straipsnio, kuris pakeitė EEB sutarties 227 straipsnį, 1 dalyje nustatyta, kad Sutartis taikoma, be kita ko, Vokietijos Federacinei Respublikai ir Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei. Šio 299 straipsnio 2–6 dalyse numatytos tam tikros ypatybės ir leidžiančios nukrypti nuostatos, kurios nėra susijusios su šiomis dviem valstybėmis narėmis. Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 3 dalyje tarp nacionalinių teritorijų, nepriklausančių šalies teritorijai, neminima Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorija.
- 38 Be to, kadangi šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos sistema privalomai taikoma visoje valstybių narių teritorijoje, o šios teritorijos išplėtimas ir ribos nustatomi kiekvienai valstybei narei laikantis tarptautinės viešosios teisės normų (2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, 54 ir 55 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija), taip pat reikia pažymėti, kad Vokietijos ir Liuksemburgo vyriausybės savo pastabose teigė, kad tiek Vokietijos Federacinei Respublikai, tiek Liuksemburgo Didžiajai Hercogystės požiūriu, Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorija iš tiesų yra „šalies teritorija“ pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 3 straipsnio 2 dalį.
- 39 Šiomis aplinkybėmis transporto paslaugos, už atlygį ir apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamos Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorijoje, yra teikiamos „šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, todėl apmokestinamos PVM.
- 40 Be to, atsižvelgiant į kondominio teritorijos, kaip bendros teritorijos, kurioje įgyvendinamas dviejų valstybių narių suverenitetas, statusą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, ir kadangi Šeštojoje direktyvoje nėra jokių konkrečių nuorodų dėl paslaugų, kurių vieta yra tokia kondominio teritorija, apmokestinimo tvarkos, šias paslaugas iš esmės gali apmokestinti kiekviena iš šių dviejų valstybių narių.
- 41 Vis dėlto, kaip savo išvados 68 ir 69 punktuose pažymėjo generalinis advokatas ir kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, tų pačių sandorių dvigubas apmokestinimas prieštarauja bendrai PVM sistemai būdingam mokesčių neutralumo principui (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Cookies World*, C-155/01, EU:C:2003:449, 60 punktą ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *CHEZ Elektro Bulgaria ir FrontEx International*, C-427/16 ir C-428/16, EU:C:2017:890, 66 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi, vienos iš valstybių narių, turinčių suverenitetą toje teritorijoje, paslaugų apmokestinimas tokioje kondominio teritorijoje užkerta kelią kitai valstybei narei savo ruožtu apmokestinti tas pačias paslaugas. Tai nepažeidžia šių valstybių narių galimybės susitarimu kitaip reguliuoti kondominio teritorijoje teikiamų paslaugų apmokestinimą, kaip šiuo atveju numatyta 1984 m. gruodžio 19 d. sutarties 5 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad bus išvengta pajamų neapmokestinimo ir dvigubo apmokestinimo.
- 42 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad taikant ir aiškinant Šeštąją direktyvą turi būti laikomasi bendrųjų tarptautinės teisės principų, kurie, jos nuomone, riboja vienašalį suvereniteto įgyvendinimą kondominio teritorijoje, kaip antai Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorija, ir sieja jį su kitos valstybės sutikimu. Taigi Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir Vokietijos Federacinė Respublika negalėtų įgyvendinti savo kompetencijos PVM srityje teritorijose, kuriose įgyvendinamas jų bendras suverenitetas, nesant pagal 1984 m. gruodžio 19 d. sutarties 5 straipsnį sudaryto susitarimo. Be to, Vokietijos vyriausybės teigimu, ši direktyva nedraudžia atitinkamoms valstybėms narėms laikinai atsisakyti apmokestinimo pagal šiuos principus.

- 43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM iš esmės taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, o šio bendrojo principo išimtis turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 21 d. Sprendimą *Dubrovin & Tröger – Aquatics*, C-373/19, EU:C:2021:873, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Kiekviena valstybė narė privalo imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, kad užtikrintų viso mokėtino PVM surinkimą savo teritorijoje (2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Pritarti Vokietijos vyriausybės argumentams, išdėstytiems šio sprendimo 42 punkte, reikštų leisti valstybėms narėms įsteigti teritoriją, kurioje joje teikiamos paslaugos būtų visiškai neapmokestinamos PVM, net jei atitinkamos valstybės narės šią teritoriją laikytų esančia „šalies teritorijoje“, kaip tai suprantama pagal Sąjungos teisę PVM srityje, ir kad šiai teritorijai netaikoma jokia leidžianti nukrypti nuostata.
- 45 Pritarus šiems argumentams taip pat būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas, pagal kurį draudžiama apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus (2017 m. kovo 16 d. Sprendimo *Identi*, C-493/15, EU:C:2017:219, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), nes PVM nebūtų renkamas už tokias paslaugas, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, o tos pačios paslaugos, kurias teikia kiti ūkio subjektai, yra apmokestinamos PVM.
- 46 Vadinas, tai, kad šiuo atveju nėra susitarimo dėl PVM rinkimo tarp Vokietijos Federacinės Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, susijusio su Vokietijos ir Liuksemburgo kondominio teritorija, negali būti kliūtis apmokestinti šioje teritorijoje teikiamas paslaugas.
- 47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti: Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinami taip, kad valstybė narė turi apmokestinti valstybėje narėje įsisteigusio paslaugų teikėjo turistinės laivybos paslaugas, teikiamas teritorijoje, pagal tos valstybės narės ir kitos valstybės narės sudarytą tarptautinę sutartį sudarančioje bendrą teritoriją, kurioje abi valstybės narės įgyvendina bendrą suverenitetą ir kuriai netaikoma jokia Sąjungos teisėje numatyta leidžianti nukrypti nuostata, jei tos paslaugos dar nėra apmokestintos toje kitoje valstybėje narėje. Vienos iš valstybių narių taikomas šių paslaugų apmokestinimas užkerta kelią kitai valstybei narei jas apmokestinti, nepažeidžiant šių dviejų valstybių narių galimybės kitaip reguliuoti toje teritorijoje teikiamų paslaugų apmokestinimą, visų pirma susitarimu, su sąlyga, kad bus išvengta pajamų neapmokestinimo ir dvigubo apmokestinimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos

direktyva 91/680/EEB, 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti aiškinami taip:

valstybė narė turi apmokestinti valstybėje narėje įsisteigusio paslaugų teikėjo turistinės laivybos paslaugas, teikiamas teritorijoje, pagal tos valstybės narės ir kitos valstybės narės sudarytą tarptautinę sutartį sudarančioje bendrą teritoriją, kurioje abi valstybės narės įgyvendina bendrą suverenitetą ir kuriai netaikoma jokia Sąjungos teisėje numatyta leidžianti nukrypti nuostata, jei tos paslaugos dar nėra apmokestintos toje kitoje valstybėje narėje. Vienos iš valstybių narių taikomas šių paslaugų apmokestinimas užkerta kelią kitai valstybei narei jas apmokestinti, nepažeidžiant šių dviejų valstybių narių galimybės kitaip reguliuoti toje teritorijoje teikiamų paslaugų apmokestinimą, visų pirma susitarimu, su sąlyga, kad bus išvengta pajamų neapmokestinimo ir dvigubo apmokestinimo.

Parašai.