

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. rugsėjo 26 d. (\*)

„Valstybėssipareigojimų nevykdymas – Apmokestinimas – PVM – Direktyva 2006/112/EB – 306–310 straipsniai – Speciali kelionių agentūroms skirta schema – Kalbinių versijų skirtumai – Nacionalinių teisės aktai, kuriuose numatyta, kad ši specialiai schema taikoma kitiems asmenims nei keleiviai – „Keleivio“ ir „kliento“ sąvokos – Minutos schemos netaikymas tam tikram mažmeniniam pardavimui – Atskaitytino PVM, nesusijusio su mokėtinu arba sumokėtu pirkimo mokesčiu, sumos nurodymas sąskaitoje faktūroje – Apmokestinamosios vertės už numatytą laikotarpį bendras nustatymas – Nesuderinamumas“

Byloje C-189/11

dėl 2011 m. balandžio 20 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo

**Europos Komisija**, atstovaujama L. Lozano Palacios ir C. Soulay, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovai,

prieš

**Ispanijos Karalystė**, atstovaujamą S. Centeno Huerta, nurodžiusią adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

atsakovai,

palaikomai:

**Čekijos Respublikos**, atstovaujamos M. Smolek, T. Müller ir J. Ožková,

**Prancūzijos Respublikos**, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,

**Lenkijos Respublikos**, atstovaujamos A. Krajska, A. Kramarczyk, M. Szpunar ir B. Majczyna,

**Portugalijos Respublikos**, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir R. Laires,

**Suomijos Respublikos**, atstovaujamos J. Heliskoski ir M. Pere,

stojusios šalys,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai E. Jarašinas, A. Ó Caoimh, C. Toader ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgus ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2013 m. kovo 6 d. pos?džiui, susipažin?s su 2013 m. birželio 6 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada, priima š?

## **Sprendim?**

1 leškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad:

- leisdama kelioni? agent?roms taikyti speciali? kelioni? agent?roms skirt? kelioni? paslaug?, parduot? kitiems asmenims nei keleiviams, schem?,
- netaikydama šios specialios schemos savo vardu veikian?i? mažmenini? kelioni? agent?r? vykdomam kelioni?, kurias organizuoja didmenin?s agent?ros, mažmeniniam pardavimui,
- leisdama tam tikromis aplinkyb?mis kelioni? agent?roms nurodyti s?skaitoje fakt?roje vis? prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), kuris neturi jokio ryšio su faktiškai klientui perkeltu mokes?iu, sum? ir leisdama klientui tiek, kiek jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti ši? vis? sum? iš mok?tino PVM, ir
- leisdama kelioni? agent?roms tiek, kiek joms taikytina min?ta speciali schema, nustatyti kiekvieno apmokestinamojo laikotarpio bendr? mok?tino mokes?io apmokestinam?j? vert?,

Ispanijos Karalyst? ne?vykdy? ?sipareigojim? pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 306–310, 226, 168, 169 ir 73 straipsnius.

## **Teisinis pagrindas**

### *S?jungos teis?*

Speciali kelioni? agent?roms skirta schema

2 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) versijos ispan? kalba (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) 26 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Valstyb?s nar?s taiko [PVM] kelioni? agent?r? veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelioni? organizatoriai agent?ros sandorius su keleiviu [„viajero“] sudaro savo vardu ir teikdami kelioni? paslaugas naudojami kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelioni? agent?roms, kurios veikia tik kaip tarpinink?s ir apskai?iuodamos mokes? taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelioni? agent?r? s?voka apima ir tur? operatorius.

2. Visi kelioni? agent?ros sandoriai, susij? su konkre?ia kelione, turi b?ti laikomi viena paslauga, kuri? keleiviui [„viajero“] suteikia kelioni? agent?ra. Toji paslauga turi b?ti apmokestinta valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? agent?ra yra ?steigusi savo versl? ar turi fiksuot? viet?, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinam?j? vert? ir kain? be mokes?io, kaip ji apib?dina 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelioni? agent?ros marža, t. y. visos sumos, kuri? turi sumok?ti keleivis [„viajero“] be [PVM], ir kelion?s agent?ros patirt? faktini? s?naud? už

kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio [„viajero“] naudai, skirtumas.

<...>

4. [PVM], imamas kit? apmokestinam?j? asmen? iš kelioni? agent?ros už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio [„viajero“] naudai, negali b?ti atskaitomas ar gr?žinamas jokioje valstyb?je nar?je.“

3 PVM direktyvos versijos ispan? kalba 3 skyriaus „Speciali kelioni? agent?roms skirta schema“ 306–310 straipsniuose numatyta:

#### *„306 straipsnis*

1. Pagal š? skyri? valstyb?s nar?s taiko speciali? PVM schem? kelioni? agent?r? sandoriams, kai jos sandorius su keleiviu [„viajero“] sudaro savo vardu ir teikdamos kelioni? paslaugas naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis.

Ši speciali schema netaikoma kelioni? agent?roms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas siekiant apskai?iuoti apmokestinam?j? vert?.

2. Taikant š? skyri? tur? operatoriai laikomi kelioni? agent?romis.

#### *307 straipsnis*

Kelioni? agent?r? 306 straipsnyje nustatytomis s?lygomis vykdomi su kelione susij? sandoriai laikomi viena paslauga, kuri? keleiviui [„viajero“] suteikia kelioni? agent?ra.

Toji paslauga turi b?ti apmokestinta valstyb?je nar?je, kurioje kelioni? agent?ra yra ?steigusi savo versl? ar turi fiksuot? viet?, iš kurios teikia paslaugas.

#### *308 straipsnis*

Šios paslaugos apmokestinam?j? vert? ir kain? be mokes?io, kaip ji apib?dinama 226 straipsnio 8 dalies b punkte, sudaro kelioni? agent?ros marža, t. y. visos sumos, kuri? turi sumok?ti keleivis [„viajero“] be PVM, ir kelion?s agent?ros patirt? faktini? s?naud? už kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio [„viajero“] naudai, skirtumas.

#### *309 straipsnis*

Jei kelioni? agent?ros užsakymu kit? apmokestinam?j? asmen? vykdom? sandori? atlikimo vieta yra už Bendrijos rib?, laikoma, kad kelioni? agent?ra suteik? tarpininkavimo paslaug?, kuri atleidžiama nuo mokes?io pagal 153 straipsn?.

Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos rib?, nuo mokes?io gali b?ti atleista tik ta kelioni? agent?ros paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos rib?.

#### *310 straipsnis*

Mokestis, imamas kit? apmokestinam?j? asmen? iš kelioni? agent?ros už 307 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio [„viajero“] naudai, negali b?ti atskaitomas ar gr?žinamas jokioje valstyb?je nar?je.

Kitos PVM direktyvos nuostatos

4 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

5 Šios direktyvos 78 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

<...>“

6 Šios direktyvos 168 ir 169 straipsniai susiję su teise į atskaitą. Šiame 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimo ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

7 Tos pačios direktyvos 169 straipsnyje patikslinama, kad, be minėto 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiame 169 straipsnyje nurodytiems sandoriams.

8 PVM direktyvos 226 straipsnyje, susijusiame su sąskaitos faktūros turiniu, nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<...>

9) taikomas PVM tarifas;

10) mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra ir pagal ją laikantis šios direktyvos nuostatų toks rekvizitas nenurodomas;

<...>“

9 Šios direktyvos XII antraštinės dalies 4 skyriaus „Naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialios procedūros“ 318 straipsnyje numatyta:

„1. Siekdamas supaprastinti mokesčio rinkimo procedūrą ir pasikonsultavusios su PVM komitetu, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikriems sandoriams arba tam tikrą kategoriją apmokestinamiesiems prekybininkams tenkanti prekių tiekimo, kuriam taikoma maržos

apmokestinimo schema, apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma kiekvienam mokesčiniam laikotarpiui, per kurį apmokestinamasis prekybininkas privalo pateikti 250 straipsnyje nurodytą PVM deklaraciją.

<...>“

### *Ispanijos teisė*

10 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 37/1992 (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) 141 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Speciali kelionių agentūroms skirta schema taikoma:

1) kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų įmonių arba specialistų tiekiamomis prekėmis arba teikiamomis paslaugomis.

Taikant šią specialią schemą atskirai arba kaip paketas teikiamos apgyvendinimo arba transporto paslaugos kartu su papildomomis arba šalutinėmis paslaugomis laikomos kelionių paslaugomis;

2) kelionių organizatorių sandoriams, vykdomiems pirmesniame punkte nurodytomis sąlygomis.

2. Speciali kelionių agentūroms skirta schema netaikoma tokiems sandoriams:

1) mažmeninių kelionių agentūrų vykdomam kelionių, kurias organizuoja didmeninės agentūros, paslaugų mažmeniniam pardavimui.“

11 Įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnyje nustatyta:

„Vykdydami sandorius, kuriems taikoma ši speciali schema, apmokestinamieji asmenys neprivalo sąskaitose faktūrose atskirai nurodyti perkėtą sumą, kurios (jeigu tokia yra) turi būti laikomos trauktomis šio sandorio kainos.

Vykdamas su kitomis įmonėmis arba specialistais sudarytus sandorius, kurie apima tik prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, visiškai patenkantį šio mokesčio teritorinę taikymo sritį, atitinkamo asmens prašymu sąskaitoje faktūroje prie „šios kainos trauktą PVM sumą“ gali būti nurodytas skaičius, gautas visų sandorio kainų padauginus iš šešių ir gautą sumą padalijus iš 100. Laikoma, kad tokias sumas tiesiogiai turi sumokėti įmonė gavėja ar specialistas gavėjas.“

12 Įstatymo Nr. 37/1992 146 straipsnyje nurodyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys gali pasirinkti nustatyti kiekvieno atskiro sandorio arba bendrai kiekvieno mokesčio laikotarpio apmokestinamąją vertę.

Šis sprendimas galioja visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams, kuriems taikoma speciali schema, ne trumpesnė kaip penkerių metų laikotarpis ir, jeigu nepareiškiami priešingai, vėlesniais metais.

2. Sandorių, kuriems taikoma speciali schema, apmokestinamoji vertė kiekvienam mokesčiniam laikotarpiui bendrai nustatoma tokia tvarka:

1) iš bendros sumos su pridėtinės vertės mokesčiu, kurią turi sumokėti klientai už sandorius, dėl kurių vyko apmokestinimo momentas per atitinkamą mokesčio laikotarpį, reikia atimti kitų įmonių ar specialistų per tą patį laikotarpį tiekiant prekes arba teikiant paslaugas, kurios naudojamos teikiant kelionių paslaugas keleiviams, agentūrai patirtas bendras faktines išlaidas,

įskaitant mokesčius;

2) bendra apmokestinamoji vertė nustatoma gauto sumo padauginus iš 100 ir sandaugo padalijus iš skaičiaus, gauto prie 100 pridėjus standartinį mokesčio tarifą, nurodytą šio įstatymo 90 straipsnyje.

3. Apmokestinamoji vertė negali būti neigiama.

Tačiau, jeigu nustatoma bendra apmokestinamoji vertė, prie sumo, kurias reikia atimti per toliau iš karto einančius mokesčius laikotarpius, galima pridėti visas sumas, kuriomis suma, kurią reikia atimti, viršija sumą, iš kurios ji turi būti atimta.“

### **Ikiteisminis procedūra ir procesas Teisingumo Teisme**

13 2007 m. kovo 23 d. Komisija Ispanijos Karalystei pateikė oficialų pranešimą, kuriame atkreipė jos dėmesį į galimą Ispanijos teisės, susijusios su specialia kelionių agentūroms skirta schema, nesuderinamumą su PVM direktyvos 306–310 straipsniais, nes ši schema buvo taikoma paslaugoms, suteiktoms kitiems asmenims nei keleiviams; į minėtą pranešimą ši valstybė narė atsakė 2007 m. gegužės 29 d.

14 2008 m. vasario 1 d. Komisija pateikė Ispanijos Karalystei papildomą oficialų pranešimą, kuriame ji išsklaidė klausimų dėklą, pirma, įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatą, pagal kurias ši speciali schema netaikoma mažmeninėms agentūroms, parduodančioms didmeninėms agentūroms organizuojamas keliones, antra, šio įstatymo 142 straipsnyje numatytą specialią normą, susijusią su sąskaitų faktūrų išrašymu ir atskaita, ir, trečia, minėto įstatymo 146 straipsnyje tvirtintą specialią nuostatą, susijusią su bendru apmokestinamosios vertės už kiekvieną apmokestinamąjį laikotarpį skaičiavimu.

15 Ispanijos Karalystė į šį oficialų pranešimą atsakė 2008 m. gegužės 19 d. laišku.

16 Kadangi Komisijos netenkino Ispanijos Karalystės pateikti atsakymai į šiuos oficialius pranešimus, 2009 m. spalio 9 d. ji pateikė pagrįstą nuomonę; į ją ši valstybė narė neatsakė.

17 Tokiomis aplinkybėmis Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

18 2011 m. rugsėjo 14 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi įekijos Respublikai, Prancūzijos Respublikai, Lenkijos Respublikai, Portugalijos Respublikai ir Suomijos Respublikai leista įstoti į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimą.

### **Dėl ieškinio**

#### *Dėl pirmojo pagrindo*

Šalių argumentai

19 Komisija mano, kad speciali kelionių agentūroms skirta schema, numatyta PVM direktyvos 306–310 straipsnyje, taikytina tik kelionių pardavimo keleiviams atveju (toliau – keleivių pagrįstas požiūris). Ji kaltina Ispanijos Karalystę leidus taikyti šią schemą kelionių pardavimo bet kokiems klientams atvejui (toliau – klientų pagrįstas požiūris).

20 Ši institucija primena, kad į šiuos 306–310 straipsnius iš esmės perkeltos Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1–4 dalys.

21 Taigi Komisija tvirtina, kad priimdama Šeštąją direktyvą Sąjungos teisės aktą leidėjas

ketino speciali? kelioni? agent?roms skirt? schem? taikyti tik paslaugoms, teikiamoms keleiviams galutiniams vartotojams. Gr?sdama š? teigin? ji nurodo, kad penkiose iš šeši? šios direktyvos 26 straipsnio pirmini? kalbini? versij? sistemiskai, visiškai aiškiai ir nuosekliai buvo vartojamas terminas „keleivis“. Darytina išvada, kad šio termino nereik?jo aiškinti pla?iau nei jo tiesiogin? reikšm?, nes min?to 26 straipsnio aiškinimas buvo vienareikšmis.

22 Šeštosios direktyvos versijoje angl? kalba vartotas terminas „klientas“ („customer“) – klaida, kuri buvo padaryta tik vien? kart? šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje. Kadangi šia versija angl? kalba buvo kaip pagrindu remiamasi atliekant v?lesnius Šeštosios direktyvos vertimus, šis terminas buvo dažnai ? juos ?traukiamas, kaip ir ? daugelio kalbini? versij? PVM direktyvos 306–310 straipsnius.

23 Per pos?d? Teisingumo Teisme Komisija pažym?jo, kad Šeštosios direktyvos versija pranc?z? kalba, kurioje vartojamas tik terminas „keleivis“, buvo tekstas, su kuriuo visos atitinkamos valstyb?s nar?s dirbo ir d?l kurio jos susitar?.

24 Komisija atkreipia d?mes? ? tai, kad nuostatos, susijusios su specialia kelioni? agent?roms skirta schema, turi b?ti aiškinamos vienodai. Keleivių pagr?sto poži?rio ir klientų pagr?sto poži?rio taikymas kartu yra dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo šaltinis.

25 Remdamasi Šeštosios direktyvos 26 straipsniu Komisija patikslina priežastis, d?l kuri?, net jei kai kuriose PVM direktyvos 306–310 straipsni? kalbin?se versijose vartojamas terminas „klientas“, jis vis d?lto turi b?ti suprantamas kaip „keleivis“.

26 Pirmiausia, Komisija mano, kad jei b?t? laikomasi klientų pagr?sto poži?rio, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje nurodyta s?lyga, pagal kuri? agent?ra veikia „savo vardu“, b?t? perteklin?, nes operatorius, kiek tai susij? su jo klientu, visada veikia savo vardu. Anot Komisijos, darytina išvada, kad šie žodžiai netur?t? b?ti aiškinami pažodžiui ir žodis „klientas“ turi b?ti suprantamas taip pat, kaip ir kitose penkiose pirmin?se šios direktyvos kalbin?se versijoje, t. y. kaip „keleivis“. Šiuo klausimu Komisija tvirtina, kad kelioni? agent?ra gali veikti, kiek tai susij? su „keleivių“, tiek savo vardu, tiek tre?i?j? asmen? vardu bei s?skaita.

27 Be to, jei S?jungos teis?s akt? leid?jas b?t? nor?j?s terminui „klientas“ suteikti ne „keleivio“ reikšm?, o bet kokio „kliento“ reikšm?, tai b?t? suk?l? nelogišk? pasekmi?, nes specialia kelioni? agent?roms skirta schema b?t? taikoma net jei kelioni? agent?ra veikt? kaip tarpinink?, be kita ko, kai ji ieškot? klient? viešbu?io savininko s?skaita pagal su juo sudaryt? tarpininkavimo sutart?.

28 Komisija mano, kad šis nelogiškumas dar geriau matyti iš to, kad žodis „keleivis“ vartojamas Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje versijoje angl? kalba, pagal kur? „kelioni? agent?ros sandoriai, susij? su konkre?ia kelione, turi b?ti laikomi viena paslauga, kuri? keleiviui [„traveller“] suteikia kelioni? agent?ra“. Ta?iau, anot Komisijos, šis sakinyss netekt? prasm?s, jei specialia kelioni? agent?roms skirta schema b?t? taikoma neatsižvelgiant ? paslaug? gav?jo status?. Jei taip b?t?, šios institucijos nuomone, teis?s akt? leid?jas b?t? tur?j?s sistemiskai vartoti termin? „klientas“.

29 Komisija priduria, kad šešiose pirmin?se kalbin?se versijose Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalies tre?iame sakinyje vartojamas terminas „keleivis“. Tod?l b?t? nelogiška pamin?ti „vis? sum?, kuri? turi sumok?ti keleivis“, jei specialia kelioni? agent?roms skirta schema gal?t? b?ti taikoma neatsižvelgiant ? kelioni? agent?ros kliento status?. Iš ties?, kai tokia agent?ra parduoda kitai kelioni? agent?rai, anot Komisijos, reikia apskai?iuoti šio 26 straipsnio 2 dalies tre?iame sakinyje numatyt? marž? atsižvelgiant ? skirtum? tarp keleivio mok?tinios sumos ir pirmosios agent?ros patirt? s?naud?; tai netekt? prasm?s, jei neb?t? ryšio tarp jos ir keleivio.

30 Galiausiai Komisija nurodo du kitus argumentus. Pirma, ji tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnio nuostatos galiojo 30 metų iki panaikinimo ir kad šio straipsnio daugumoje versijos nei pirmosios kalbinių versijų tvirtintas identiškas tekstas kaip ir pirmosios kalbinių versijose, t. y. vartojamas terminas „keleivis“. Tik penkiose versijose šio straipsnio kalbinių versijose remiamasi versija anglų kalba. Antra, Komisija primena, kad bendros PVM sistemos išimtis turi būti aiškinamos siaurai.

31 Šiomis aplinkybomis, nors laikantis klientų pagręsto požiūrio būtų geriau pasiekti šios specialios kelionių agentūrų skirtos schemos tikslai, tai nereiškia, kad šis požiūris yra teisingas. Komisija pripažęsta, kad ši speciali schema tobultina, bet pažymi, jog nukrypdamos nuo Šeštojoje direktyvoje aiškiai nurodytų nuostatų valstybų sąsą negali savo iniciatyva tvirtinti tokio požiūrio. Šiuo klausimu Komisija remiasi bętent 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-204/03, Rink. p. I-8389) 28 punktu. Ji priduria, kad minęta speciali schema buvo tvirtinta siekiant išspręsti 1977 m. susidariusę situaciję, kai kelionių agentūrų iš esmęs parduodavo keliones tiesiai keleiviams. Aptariamę sektorię dabar sudaro daugiau operatorių, bet ne valstybų sąsą, o Sąjungos teisęs aktę leidęjas turi pašalinti šios specialios schemos trękumus.

32 ? bylę stojusioms valstybų sąsąms pateikus pastabas, vis tiek griežtai laikydamosi keleivių pagręsto požiūrio Komisija truputę pakeitę savo poziciję ir nurodę, kad terminas „keleivis“ reiškia ne tik fizinę asmenę, bet ir juridinę asmenę, kuris perka kelionię paketę savo poreikiams ir kuris dęl to yra galutinis kelionęs paslaugos gavęjas. Taigi, anot Komisijos, šis terminas apima bendrovę, kuri perka kelionęs paslaugas savo darbuotojams. Tačiau terminas „keleivis“ netaikomas fiziniam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris minętę paslaugę perparduoda kitam asmeniui. Ši institucija pažymi, kad speciali kelionių agentūrų skirta schema netaikoma ankstesniame etape nei šios paslaugos pardavimas galutiniam jos gavęjui.

33 Ispanijos Karalystę ginęja Komisijos pateiktę PVM direktyvos 306–310 straipsniuose tvirtintos specialios kelionių agentūrų skirtos schemos aiškinimę.

34 Ši valstybę narę pati ar pritardama ? bylę stojusioms valstybų sąsąms nurodo toliau pateikiamus argumentus.

35 Pažodiniam Komisijos aiškinimui negalima pritarti, nes, be PVM direktyvos 306 straipsnio versijos anglų kalba, daugelyje kitę šios nuostatos versiję, t. y. bulgarę, lenkę, portugalę, rumunę, slovakę, suomię ir švedę kalbomis, vartojamas ne terminas „keleivis“, bet terminas „klientas“.

36 Terminę, vartojamę nuostatose, susijusiose su Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalimi ir šiuo 306 straipsniu, analizę negali būtų gairęs siekiant nustatyti tikslę šię dvieję minętę nuostatę apimtę. Iš tiesę, išnagrinęjus skirtingas kalbines versijas, matyti, kad terminas „keleivis“ nęra sistemiskai vartojamas nei Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1–4 dalyse, nei PVM direktyvos 306–310 straipsniuose. Kai kuriose kalbinių versijose terminas „klientas“ vartojamas sistemiskai, o kitose vartojamas tai terminas „keleivis“, tai – terminas „klientas“. Šie skirtumai yra dviprasmybęs šaltinis ir tai patvirtinama tuo, kad, be kita ko, Ispanijos Karalystę, ?ekijos Respublika, Graikijos Respublika, Prancęzijos Respublika ir Italijos Respublika ?gyvendina klientų pagręstę požiūrę, nors PVM direktyvos versijose ję nacionaline kalba vartojamas terminas „keleivis“.

37 Ispanijos Karalystę daro išvadę, kad reikia remtis teleologiniu aptariamę nuostatę aiškinimu siekiant išsiaiškinti, kokię tikslę siekiama specialia kelionių agentūrų skirta schema. Maža to, Komisija šię tikslę neginėjo ir jie apima, pirma, su PVM susijusę normę, taikytinę kelionių agentūrų, supaprastinimę ir, antra, ?plaukę iš PVM padalijimę valstybų sąsąms. Taigi taip pat neginėjama, kad taikant klientų pagręstę požiūrę šie tikslai geriausiai pasiekiami. Todęl šis



požiūris yra vienintelis teisingas aiškinimas.

38 Ispanijos Karalystę pažymi, kad paslaugų gavėjo statusas – ar tai būtų keleivis galutinis vartotojas, ar agentūra tarpininkė – neturi reikšmės. Ši valstybė narė pagal analogiją remiasi 1998 m. spalio 22 d. Sprendimu *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229) ir pažymi, kad šiame sprendime neatsižvelgdamas į nagrinėtos specialios schemos išimtį pobūdį Teisingumo Teismas plačiai aiškino Šeštosios direktyvos 26 straipsnį ir suteikė pirmenybę šiai schema siekiamam tikslui, o ne šio straipsnio tekstui.

39 Remiantis klientu pagręstu požiūriu, priešingai nei keleivių pagręstu požiūriu, būtų laikomasi PVM neutralumo principo vienodai vertinant operatorius, kurie tiesiogiai parduoda kelionių paketus keleiviams, ir tuos, kurie parduoda tokias keliones kitiems operatoriams.

40 Dėl Komisijos nurodyto dvigubo apmokestinimo pavojaus Ispanijos Karalystę teigia, kad jis kyla dėl dviejų aptariamų požiūrių egzistavimo kartu ir jis išnyktų, jei būtų laikomasi vieno požiūrio.

41 Ispanija ginėja Komisijos nurodytą nesuderinamumą, susijusį, pirma, su žodžiais „savo vardu savo kliento atžvilgiu“, buvimą. Komisija painioja žodžių junginį „kliento atžvilgiu“, vartojamą Šeštosios direktyvos versijos anglų kalba 26 straipsnyje, ir žodžių junginį „savo kliento atžvilgiu“. Tik antras žodžių junginys galėtų būti perteklinis.

42 Be to, pati Komisija vartojo žodžių junginį „savo vardu savo kliento atžvilgiu“ daugelyje 2002 m. vasario 8 d. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388 dėl specialios kelionių agentūros skirtos schemos (COM(2002) 64 galutinis), kalbinių versijų.

43 Komisijos išreikštas susirpinimas, kad dėl minėto žodžių junginio specialiai kelionių agentūros skirta schema gali būti taikoma tarpininkams, yra nepagręstas dėl PVM direktyvos 306 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aiškaus teksto, dėl kurio ši galimybė turi būti atmesta.

44 Dėl, antra, žodžių junginio „turi sumokėti keleivis“ Teisingumo Teismas pripažino, kad jis neturi būti aiškinamas pažodžiui ir kad jis apima ir trečiojo asmens mokėtiną dalį.

45 Be to, dėl Komisijos požiūrio taip pat atsirastų praktinė problema, t. y. jei ši specialiai kelionių agentūros skirta schema būtų taikoma tik parduodant keleiviui, galutiniam vartotojui, kiekvienu atveju reikėtų patikrinti, ar kelionės pirkėjas yra būtent tas asmuo, kuris pasinaudos ja, ir ar jis neperparduos jos kitam asmeniui.

46 Be to, Komisijos nuoroda į minėtą Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* nėra reikšminga, nes byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, nagrinėtos nuostatos, priešingai nei šioje byloje nagrinėjamos nuostatos, buvo vienareikšmės.

#### Teisingumo Teismo vertinimas

47 Siekiant įvertinti pirmąjį kaltinimą reikia nustatyti, ar leisdama kelionių agentūros taikyti aptariamą specialią schemą sandoriams, kurie susiję ne tik su „keleiviais“, bet ir su bet kokiais „klientais“, Ispanijos Karalystę teisingai perkėlė PVM direktyvos 306–310 straipsnius į savo teisę.

48 Minėti 306–310 straipsnių ir Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1–4 dalies versijose ispanų kalba sistemiškai vartojamas terminas „keleivis“. Tačiau kiekvienos iš šių direktyvų versijose kitomis kalbomis vartojami terminai „keleivis“ ir (arba) „klientas“ ir šie terminai varijuoja tai vienoje, tai kitoje nuostatoje.

49 Nepaisydama šių ypač svarbių skirtumų Komisija tvirtina, kad pažodinis aiškinimas, pagręstas penkiomis iš šešių pirminių Šeštosios direktyvos kalbinių versijų, kuriose sistemiškai

vartojamas terminas „keleivis“, galimas, nes šios direktyvos versijoje anglų kalba pavartotas terminas „klientas“ yra klaida.

50 Dėl to, kad tik vienoje versijoje anglų kalba ir, be to, tik vieną kartą pavartotas terminas „klientas“, galima preziumuoti, jog tai klaida. Remiantis per posėdį pateiktas Komisijos paaiškinimais, pagal kuriuos Šeštosios direktyvos parengiamasis darbo dokumentas buvo paruoštas prancūzų kalba, galima pagrįsti tai, kad klaida buvo padaryta vertiant šią direktyvą į anglų kalbą.

51 Vis dėlto daug teiginių vertia abejoti šia Komisijos analize.

52 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad jei tai klaida, ji nebuvo ištaisyta Šeštosios direktyvos versijoje anglų kalba.

53 Maža to, terminas „klientas“ ne tik pavartotas vieną kartą ir konkrečiai parinktas vienai kalbinei versijai, bet buvo vartojamas daugelyje kitų Šeštosios direktyvos kalbinių versijų – ir ne tik jos 26 straipsnio 1 dalyje.

54 Be to, nors ši klaida galėjo būti ištaisyta bent jau priimant PVM direktyvą, tai nebuvo padaryta, nes terminas „klientas“ vartojamas daugelyje PVM direktyvos 306–310 straipsnių kalbinių versijų ir kartais net ne sistemiškai.

55 Galiausiai šio sprendimo 42 punkte minėtame direktyvos pasiūlyme, kuriuo buvo siekiama pakeisti galiojančius teisės aktus tekstu, iš esmės paremtu klientu pagrįstu požiūriu, šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies versijoje prancūzų kalba vartojamas terminas „keleivis“, nors tos pačios nuostatos versijoje anglų kalba buvo vartojamas terminas „klientas“.

56 Darytina išvada, kad, atvirkušiai, nei teigia Komisija, negalima pritarti vien pažodiniam specialios kelionių agentūroms skirtos schemos aiškinimui, pagrįstam viena ar keliomis kalbinėmis versijomis, neatsižvelgiant į kitas kalbines versijas. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką matyti, jog Sąjungos teisės nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į versijas visomis Europos Sąjungos kalbomis. Esant neatitikimams tarp Europos Sąjungos teksto įvairių kalbinių versijų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į bendrą teisinio reglamentavimo sistemos, kurios dalis ji yra, struktūrą ir tikslą (2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 31 punktą).

57 Nagrinėjamu atveju kitos nuostatos, susijusios su nuostatomis, kuriose vartojamas terminas „klientas“, kaip pavartotasis Šeštosios direktyvos versijose anglų kalba, skiriasi priklausomai nuo dviejų nagrinėjamų direktyvų kalbinių versijų taip, kad negalima padaryti jokios išvados dėl specialios kelionių agentūroms skirtos schemos aiškinimo, pagrįstos šia nuostatų struktūra.

58 Dėl šios specialios schemos tikslo Teisingumo Teismas jau daugybę kartų nurodė, kad kelionių agentūrų ir turizmo operatorių teikiamoms paslaugoms būdinga tai, jog jos dažniausiai apima daug teikiamų paslaugų, be kita ko, pervežimo ir apgyvendinimo srityje, ir šios paslaugos teikiamos tiek valstybėje narėje, kurioje agentūra turi savo buveiną ar nuolatinį padalinį, tiek užsienyje. Dėl teikiamų paslaugų vietų daugybės šioms bendrovėms kiltų bendrosios teisės normų dėl apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir pirkimo mokesčio atskaitos praktinių taikymo kliūčių, kurios pakenktų jėgos veiklos vykdymui. Siekdamas adaptuoti nuostatas, taikytinas specialiam veiklos pobūdžiui, Sąjungos teisės aktų leidėjas tvirtino specialią PVM schemą Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2–4 dalyse (žr. 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Van Ginkel*, C-163/91, Rink. p. I-5723, 13–15 punktus; minėto Sprendimo *Madgett ir Baldwin* 18 punktą; 2003 m. birželio 19 d. Sprendimo *First Choice Holidays*, C-149/01, Rink. p. I-6289, 23–25 punktus; 2005 m. spalio 13 d. Sprendimo *ISt*, C-200/04, Rink. p. I-8691, 21 punktą ir 2010 m. gruodžio 9 d.

Sprendimo *Minerva Kulturreisen*, C?31/10, Rink. p. I?12889, 17 ir 18 punktus).

59 Taigi min?ta specialia schema siekiama supaprastinti normas, susijusias su kelioni? agent?roms taikytinu PVM. Be to, ja siekiama teisingai padalyti iš šio mokes?io gaunamas ?plaukas valstyb?ms nar?ms, užtikrinant, kad, pirma, ?plaukos iš PVM, susijusio su kiekviena atskira paslauga, b?t? priskirtos valstybei narei, kurioje paslauga galutinai pasinaudota, ir, antra, ?plaukos iš PVM, susijusios su kelioni? agent?r? marža, b?t? priskirtos valstybei narei, kurioje ji ?steigta.

60 Vadinasi, reikia pažym?ti tai, jog nebuvo gin?yta, kad laikantis klientu pagr?sto poži?rio b?t? geriau pasiekti šie du tikslai, nes kelioni? agent?ros gal?t? pasinaudoti supaprastintomis normomis, neatsižvelgdamos ? kliento, kuriam jos teikia paslaugas, kategorij?, ir taip, be to, b?t? prisidedama prie teisingo ?plauk? paskirstymo valstyb?ms nar?ms.

61 Faktas, kad 1977 m., kai buvo priimta speciali kelioni? agent?roms skirta schema, didžioji dauguma ši? agent?r? parduodavo savo paslaugas tiesiogiai galutiniams vartotojams, nereiškia, jog teis?s akt? leid?jas ketino taikyti ši? speciali? schem? tik šios r?šies pardavimui ir jos netaikyti pardavimui kitiems operatoriams.

62 Iš ties?, kai operatorius organizuoja tur? ir parduoda j? kelioni? agent?rai, kuri j? perparduoda galutiniam vartotojui, tai pirmasis operatorius prisiima užduot? sud?ti kelet? ?sigyt? paslaug? iš tre?i?j? apmokestinam?j? PVM asmen?. Atsižvelgiant ? specialios kelioni? agent?roms skirtos schemos tiksl? svarbu, kad šis operatorius gal?t? pasinaudoti supaprastintomis normomis PVM srityje ir kad jos neb?t? taikomos vien kelioni? agent?rai, kuri tokiu atveju tik perparduoda galutiniam vartotojui tur?, kur? nusipirko iš min?to operatoriaus.

63 Be to, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau aiškino termin? „keleivis“ ir suteik? jam platesn? reikšm? nei galutiniam vartotojui. Taigi min?to Sprendimo *First Choice Holiday* 28 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 2 dalis negali b?ti aiškinama pažodžiui – jog ? PVM apmokestinam?j? vert? ne?traukiama „atlygio“ dalis, gauta iš tre?iojo asmens, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt?.

64 Remiantis kitais Komisijos pateiktais prieštaravimais siekiant atmesti klientu pagr?st? poži?r? negali b?ti abejojama šia analize.

65 Tai, kad speciali kelioni? agent?roms skirta schema yra bendrosios teis?s norm? išimtis, t. y. jog, b?dama tokia, ši išimtis neturi b?ti suprantama pla?iau, nei b?tina ja siekiamiems tikslams ?gyvendinti (žr. min?to Sprendimo *First Choice Holidays* 22 punkt?), vis d?lto nereiškia, kad reikia remtis keleivių pagr?stu poži?riu, jei taip pažeidžiamas nagrin?jamos schemos veiksmingumas.

66 Komisija pripaž?sta, kad speciali kelioni? agent?roms skirta schema tobulinga, ir, remdamasi min?to Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?* 28 punktu, pažymi, kad ne valstyb?s nar?s turi savo iniciatyva laikytis poži?rio, d?l kurio, kaip jos mano, ši schema tampa geresn?, nes taip darydamos jos pakei?ia S?jungos teis?s akt? leid?j?. Ta?iau šiuo sprendimu negalima pagr?stai remtis nagrin?jamu atveju, nes, priešingai nei speciali kelioni? agent?roms skirta schema, tame sprendime nagrin?ti teis?s aktai buvo vienareikšmiai.

67 Argumentas, pagrįstas tariamais nesuderinamumais, kurių atsiranda dėl termino „klientas“ supratimo ne kaip „keleivio“, bet bet kokio „kliento“, taikytinas tik pirminei Šeštosios direktyvos versijai anglų kalba ir vėlesnėms kalbinėms versijoms, kurios parengtos jos pagrindu ir kuriose šis terminas pavartotas tik vieną kartą. Kalbant apie PVM direktyvos kalbines versijas, kurių 306–310 straipsniuose šis terminas vartojamas sistemiškai, šis argumentas netinka.

68 Dėl pavojaus, kad kelionių agentūros taikys minėtą specialią schemą veikdamos kaip tarpininkas, pakanka pažymėti, jog atsižvelgiant į PVM direktyvos 306 straipsnio 1 dalies antros pastraipos aiškų tekstą, kuriame bet koku atveju atmetama tokia galimybė, šis pavojus yra nepagrįstas.

69 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, PVM direktyvos 306–310 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie paremti klientu pagrįstu požiūriu.

70 Darytina išvada, kad reikia atmesti pirmąją Komisijos kaltinimą kaip nepagrįstą.

#### *Dėl antrojo kaltinimo*

#### *Šalių argumentai*

71 Komisija tvirtina, kad įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas prieštarauja PVM direktyvos 306 straipsniui dėl to, jog pagal jį speciali kelionių agentūroms skirta schema netaikoma didmeninių agentūrų organizuotų kelionių pardavimui, kurį vykdo mažmeninės agentūros.

72 Komisija abejoja Ispanijos Karalystės pateikto paaiškinimo, kad minėta schema netaikoma tik tuo atveju, kai mažmeninė agentūra veikia trečiojo asmens vardu, t. y. dažniausiai didmeninės agentūros vardu, pagrįstumu.

73 Anot Komisijos, remiantis šiuo aiškinimu šio 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas ne tik netektų prasmės, bet apskritai būtų *contra legem* ir skirtųsi nuo oficialaus pažiūros Ispanijos institucijų ir doktrinoje pateikto aiškinimo. Be to, jei minėta speciali schema būtų netaikoma tik kai agentūra veikia trečiojo asmens vardu, būtų sunku patikėti, kad tai ribojama atvejais, kai kelionių organizuojama didmeninės agentūros.

74 Komisija tvirtina, kad bet koku atveju minėto 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas nėra teisingas PVM direktyvos 306 straipsnio perkėlimas į nacionalinį teisę ir yra dviprasmiškumo šaltinis.

75 Ispanijos Karalystė teigia, kad Komisijos nurodytas tariamai oficialus aiškinimas yra tik privalomos galios neturintis išaiškinimas. Ji tvirtina, kad įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punkte apsiribojama paaiškinant, jog mažmeninės kelionių agentūros, kurios veikia didmeninių agentūrų vardu ir sėskaite, negali taikyti specialios kelionių agentūroms skirtos schemos jį vykdomam pardavimui. Šis patikslinimas visiškai atitinka PVM direktyvą, ir nagrinėjama nuostata nėra dviprasmiška.

76 Triplike Ispanijos Karalystė pažymi, kad ji neturi pateikti įrodymų, nes Komisija pagrindą šį kaltinimą tik leidiniais, Ispanijos teisės sistemoje neturinčiais normų arba privalomų nuostatų galios.

#### *Teisingumo Teismo vertinimas*

77 Iš paties įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punkto teksto matyti, kad

mažmeninių kelionių agentūros, kurios mažmena parduoda didmeninių agentūrų organizuotas keliones, negali taikyti specialios kelionių agentūroms skirtos schemos.

78 Reikia konstatuoti, kad toks šios specialios schemos taikymo srities apribojimas nenumatytas PVM direktyvos 306 straipsnyje.

79 Ispanijos Karalystė negina, jog toks apribojimas prieštarauja šiam 306 straipsniui, bet patvirtina, kad minėto 141 straipsnio 2 dalies 1 punktą neturi būti suprantamas pažodžiui ir kad jame numatytas apribojimas taikomas, tik kai mažmeninių agentūros veikia kaip didmeninių agentūrų tarpininkas.

80 Tačiau šiems argumentams negalima pritarti atsižvelgiant į nagrinėjamos nuostatos gana aiškų tekstą, administratoriaus pateiktas nuomones ir doktrinoje nurodytus jos aiškinimus.

81 Nors pagal SESV 258 straipsnį Komisija turi parodyti tariamą sąsiją tarp nevykdymo, remiantis ESS 4 straipsnio 3 dalimi valstybės narės turi padėti Komisijai vykdyti jos užduotį kontroliuoti Sutarčių ir antrinių teisės taikymą. Iš to išplaukia, kad jei Komisija pateiktų pakankamai įrodymų, patvirtinančių tam tikras faktines aplinkybes, atsiradusias valstybės narės atsakovų teritorijoje, ši valstybė narė turi iš esmės ir išsamiai užginėti pateiktus duomenis (žr. 1999 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, vadinamo *San Rocco*, C-365/97, Rink. p. I-7773, 84–86 punktus).

82 Taigi nagrinėjamu atveju Ispanijos Karalystė nepateiktų jokie neseniai priimto administratoriaus sprendimo arba teismų praktikos, rodančios, kad įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punktą taikomas kitaip nei pagal pažodinį reikšmę.

83 Todėl reikia manyti, kad šio 141 straipsnio 2 dalies 1 punktą prieštarauja PVM direktyvos 306 straipsniui.

84 Iš to išplaukia, kad trečiasis Komisijos kaltinimas yra pagrįstas.

#### *Dėl trečiojo kaltinimo*

#### Šalies argumentai

85 Komisija tvirtina, kad iš įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnio antros pastraipos matyti, jog kelionių paslaugos, kuri suteikta kitam apmokestinamajam asmeniui ir tik Ispanijos teritorijoje, atveju kelionių agentūra, pasikonsultavusi su klientu, gali saskaityje fakturoje šalia pavadinimo „? kainų ?skaičiuoto PVM suma“ nurodyti nustatytą kainos su PVM procentinę dalį, kuri laikoma sumokėta kliento ir kurią pastarasis gali atskaityti. Atsakydamas į daugybę klausimų Ispanijos mokesčių administratorius aiškiai pripažino, kad ši suma atskaitoma, jei klientas yra apmokestinamasis asmuo, turintis teisę atskaityti.

86 Komisija mano, kad ši nuostata pažeidžia PVM direktyvos 226 straipsnį, susijusį su saskaityje fakturoje pateiktiniais duomenimis, ir šios direktyvos 168 bei 169 straipsnius, nes pagal ją leidžiama atskaityti sumą, kuri neturi jokio ryšio su kelionių agentūros teikiamą paslaugą gavėjo sumokėtu PVM. Be to, minėta nuostata yra diskriminacinė, nes ji taikoma tik kelionėms, kurios apima išimtinai paslaugas, suteiktas Ispanijos teritorijoje.

87 Ispanijos Karalystė nurodo, kad ginājama nuostata apima tik atvejį, kai žmonėms perka turį iš kelionių agentūros savo darbuotojams. Ši nuostata būtina, nes Komisija nepateikė sprendimo tokio atvejo keliamai problemai išspręsti. Ši valstybė narė pažymi, kad jokia atskaita negalima, kai keleivis, kuris suprantamas kaip „fizinis asmuo“, perka kelionę arba kai kelionių agentūros viena kitai teikia paslaugas.

88 Ispanijos Karalystė gināja tariamai diskriminaciją nagrinėjamos nuostatos pobūdį ir nurodo, kad ji atitinka PVM direktyvos 309 straipsnį, kuriame numatytas vienos paslaugos, kelionių agentūros suteiktos už prekių tiekimą ir paslaugų tekimą už Europos Sąjungos ribų, neapmokestinimas. Taigi minėta nuostata kliudoma atskaityti mokestį už įsigytas keliones, kurioms buvo pritaikytas šis neapmokestinimas.

#### Teisingumo Teismo vertinimas

89 Reikia pažymėti, kad įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnyje tam tikromis sąlygomis apmokestinamajam asmeniui leidžiama atskaityti sėskaitoje faktūroje nurodytą PVM, lygų 6 % visos kainos, įskaitant PVM.

90 Pirma, svarbu konstatuoti, kad ši atskaita nenumatyta specialioje kelionių agentūroms skirtoje schemoje.

91 Antra, reikia priminti, kad PVM direktyvos 168 straipsnyje įtvirtintas teisės į PVM atskaitą principas. Jis susijęs su mokesčiu, kuris sumokėtas perkant prekes arba paslaugas, naudojamas apmokestinamojo asmens savo apmokestinamiesiems sandoriams (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* 21 punktą). Kaip nurodė generalinė advokatė išvados 26 punkte, siekiant užtikrinti PVM neutralumą, atskaityto mokesčio suma turi tiksliai atitikti perkant mokėtiną arba sumokėtą mokestį.

92 Tačiau įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnis susijęs ne su tikslia PVM, kurį sumokėjo apmokestinamasis asmuo už gautas paslaugas, suma, bet su suma, nustatyta remiantis jo visa sumokėta suma. Šis apskaičiavimas niekaip neatitinka PVM apskaičiavimo, numatyto bendroje PVM sistemoje, kurioje pagal PVM direktyvos 78 straipsnio a punktą nustatyta, kad būtent apmokestinamąjį vertė neįtraukiamas pats PVM.

93 Darytina išvada, kad ši nuostata nesuderinama nei su PVM apskaičiavimo tvarka, nei su normomis, susijusiomis su PVM direktyvoje numatyta teise į atskaitą.

94 Be to, darytina išvada, kad sėskaitoje faktūroje sumos, atitinkančios 6 % visos joje įrašytos sumos, nurodymas neatitinka normų, susijusių su sėskaitų faktūrų turiniu, įtvirtintu PVM direktyvos 226 straipsnyje.

95 Komisija taip pat teisingai pažymėjo, kad įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnyje įtvirtina pilietybe pagręsta diskriminacija, kuri taip pat nesuderinama su bendra PVM sistema, nes pagal šį straipsnį nagrinėjama galima atskaita leidžiama tik tuo atveju, kai paslaugos teikiamos Ispanijoje. Ispanijos Karalystės nurodytos PVM direktyvos 309 straipsnio nuostatos bet kokių atveju negali būti šio 142 straipsnio pagrindas, nes jame neišskiriamos valstybės narės, bet numatytas už Sąjungos ribų atliktų sandorių neapmokestinimas.

96 Todėl reikia pritarti trečiajam Komisijos kaltinimui.

*Dėl ketvirtojo kaltinimo*

## Šali? argumentai

97 Komisija tvirtina, kad ?statymo Nr. 37/1992 146 straipsnis, pagal kur? kelioni? agent?roms leidžiama bendrai nustatyti apmokestinam?j? vert? už nustatyt? apmokestinam?j? laikotarp? ir taip pat už š? laikotarp? apskai?iuoti vien? pelno marž? už visas kelioni? paslaugas, kurioms taikoma speciali kelioni? agent?roms skirta schema, teisiškai nepagr?stas PVM direktyva.

98 PVM direktyvos 73 ir 318 straipsniai neatrodo esantys tokio apskai?iavimo pagrindas. B?das, kaip Ispanijos institucijos taiko speciali? kelioni? agent?roms skirt? schem?, anot Komisijos, gal?jo sumažinti S?jungos nuosavus išteklius, tod?l pastaroji gal?t? išsiieškoti atitinkam? sum? su pal?kanomis.

99 Ispanijos Karalyst? mano, kad PVM direktyvos 308 straipsnio apimtis yra pakankamai plati, kad juo remiantis b?t? galima ?tvirtinti toki? kiekvieno apmokestinamojo laikotarpio bendros apmokestinamosios vert?s nustatymo sistem?, kaip numatyta Ispanijos teis?s akte.

100 Ši valstyb? nar? teigia, kad ?statymo Nr. 37/1992 146 straipsniu siekiama supaprastinti mokestin? prievoli?, kurios taikomos operatoriams, ?vykdym? ir jame nenustatytos prievol?s. Vadovaujantis numatytu apskai?iavimo b?du, laikomasi neutralumo principo, tod?l niekaip nesumažinami S?jungos nuosavi ištekliai.

## Teisingumo Teismo vertinimas

101 Reikia konstatuoti, kad specialioje kelioni? agent?roms skirtoje schemoje ir, konkre?iai kalbant, Ispanijos Karalyst?s nurodytame PVM direktyvos 308 straipsnyje nenumatyta jokia galimyb? apskritai nustatyti kelioni? agent?r? pelno maržos apmokestinam?j? vert?.

102 PVM direktyvos 318 straipsnyje leidžiama taikant specialias schemas, aiškiai išvardytas šios direktyvos XII antraštin?s dalies 4 skyriuje, t. y. taikomas naudotoms prek?ms, meno k?riniams, kolekcionavimo objektams arba antikvariniams daiktams, bendrai nustatyti apmokestinam?j? vert?, bet jame patikslinama, kad ši nuostata apima tik tam tikras sritis, ? kurias nepatenka kelioni? agent?ros.

103 Tod?l šioje srityje apmokestinamoji vert? turi b?ti nustatoma pagal PVM direktyvos 308 straipsn?, remiantis kiekviena atskira kelioni? agent?ros suteikta paslauga, o ne bendrai.

104 Darytina išvada, kad ?statymo Nr. 37/1992 146 straipsnis nesuderinamas su specialia PVM schema, numatyta PVM direktyvos 306–310 straipsniuose.

105 Tod?l reikia pritarti ketvirtajam Komisijos kaltinimui.

106 Atsižvelgiant ? visus pateiktus argumentus reikia konstatuoti, kad:

– netaikydama specialios kelioni? agent?roms skirtos schemos savo vardu veikian?i? mažmenini? kelioni? agent?r? vykdomam kelioni?, kurias organizuoja didmenin?s agent?ros, mažmeniniam pardavimui,

– leisdama kelioni? agent?roms tam tikromis nustatytomis aplinkyb?mis ?rašyti ? s?skait? fakt?r? vis? PVM sum?, kuri n?ra susijusi su kliento iš tikr?j? sumok?tu mokes?iu, o klientui tuo atveju, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti ši? vis? sum? nuo mok?tino PVM ir

– leisdama kelionių agentūroms, kurioms taikytina minėta speciali schema, nustatyti kiekvieno apmokestinamojo laikotarpio bendrą mokėtino mokesčio apmokestinamųjų vertę,

Ispanijos Karalystę nevykdęsipareigojimų pagal PVM direktyvos 168, 226 ir 306–310 straipsnius.

## **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

107 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Tačiau Teisingumo Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų, jeigu tai pateisinama atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes. Kadangi vienas iš keturių Komisijos reikalavimų nepatenkintas, ji padengia vieną ketvirtį savo bylinėjimosi išlaidų, o Ispanijos Karalystę padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir tris ketvirtis Komisijos bylinėjimosi išlaidų.

108 Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnį čekijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Lenkijos Respublika, Portugalijos Respublika ir Suomijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

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

### **1. Ispanijos Karalystė:**

– netaikydama specialios kelionių agentūroms skirtos schemos savo vardu veikiančių mažmeninių kelionių agentūrų vykdomam kelionių, kurias organizuoja didmeninių agentūrų, mažmeniniam pardavimui,

– leisdama kelionių agentūroms tam tikromis nustatytais aplinkybėmis rašyti sąskaitų faktūrų visų pridėtinių vertės mokesčio sumą, kuri nėra susijusi su kliento iš tikrųjų sumokėtu mokesčiu, o klientui tuo atveju, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti šią visą sumą nuo mokėtino PVM ir

– leisdama kelionių agentūroms, kurioms taikytina minėta speciali schema, nustatyti kiekvieno apmokestinamojo laikotarpio bendrą mokėtino mokesčio apmokestinamųjų vertę,

nevykdęsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinių vertės mokesčio bendros sistemos 168, 226 ir 306–310 straipsnius.

2. Atmesti kitą ieškinio dalį.

3. Europos Komisija padengia vieną ketvirtį savo bylinėjimosi išlaidų.

4. Ispanijos Karalystę padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir tris ketvirtis Komisijos bylinėjimosi išlaidų.

5. čekijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Lenkijos Respublika, Portugalijos Respublika ir Suomijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.

\* Proceso kalba: ispanų.