

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2013. gada 26. septembr? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Nodok?i – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 306. l?dz 310. pants – ?pašs rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m – Atš?ir?bas valodu versij?s – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ta š? ?paš? rež?ma piem?rošana person?m, kas nav ce?ot?ji – J?dzieni “ce?ot?js” un “klients” – Noteiktu p?rdošanas dar?jumu izsl?gšana no min?t? ?paš? rež?ma – Atskait?m? PVN, kas nav saist?ts ar maks?jamo vai samaks?to priekšnodokli, summas iek?aušana r??in? – Nodok?a b?zes visp?r?ja noteikšana par konkr?tu periodu – Nesader?ba

Lieta C?189/11

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2011. gada 20. apr?l? c?la

Eiropas Komisija, ko p?rst?v *L. Lozano Palacios* un *C. Soulay*, p?rst?ves, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

Sp?nijas Karalisti, ko p?rst?v *S. Centeno Huerta*, p?rst?ve, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,

atbild?t?ja,

ko atbalsta

?ehijas Republika, ko p?rst?v *M. Smolek* un *T. Müller*, k? ar? *J. O?ková*, p?rst?vji,

Francijas Republika, ko p?rst?v *G. de Bergues* un *J.?S. Pilczer*, p?rst?vji,

Polijas Republika, ko p?rst?v *A. Krajska* un *A. Kramarczyk*, k? ar? *M. Szpunar* un *B. Majczyna*, p?rst?vji,

Portug?les Republika, ko p?rst?v *L. Inez Fernandes* un *R. Laires*, p?rst?vji,

Somijas Republika, ko p?rst?v *J. Heliskoski* un *M. Pere*, p?rst?vji,

personas, kas iest?juš?s liet?.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js *M. Ilešis* [*M. Ileši?*], tiesneši *E. Jarašns* [*E. Jaraši?nas*], *A. O'K?fs* [*A. Ó Caoimh*], *K. Toadere* [*C. Toader*] un *K. G. Fernlunds* [*C. G. Fernlund*] (referents),

?ener?ladvok?te *E. Šarpstone* [*E. Sharpston*],

sekret?re *M. Ferreira* [*M. Ferreira*], galven? administratore,

Ēmot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 6. marta tiesas s?di,
noklaus?jusies Ēener?ladvok?tes secin?jumus 2013. gada 6. j?nij? tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Eiropas Komisija sav? pras?bas pieteikum? l?dz Tiesu atz?t, ka:

- Ēaujot ce?ojumu a?ent?r?m piem?rot Ēpašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m attiec?b? uz ce?ojuma pakalpojumiem, kas tiek p?rdoti person?m, kuras nav ce?ot?ji;
- izsl?dzot no š? Ēpaš? rež?ma mazumtirdzniec?bas a?ent?ru, kuras r?kojas sav? v?rd?, veikto vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?to ce?ojumu p?rdošanu klientiem;
- zin?mos gad?jumos at?aujot ce?ojumu a?ent?r?m r??in? iek?aut kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) summu, kurai nav saist?bas ar no klienta faktiski iekas?to PVN, un Ēaujot klientam, kas ir nodok?u maks?t?js, atskait?t šo kop?jo summu no maks?jam? PVN un
- at?aujot ce?ojumu a?ent?r?m, cik?l t?m piem?rojams min?tais Ēpašais rež?ms, visp?r?gi noteikt nodok?a b?zi katram nodok?u samaksas periodam,

Sp?nijas Karaliste nav izpild?jusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 306.–310., 226., 168., 169. un 73. pant? paredz?tos pien?kumus.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

Ēpašs rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m

2 Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), t?s sp??u valodas versij? (OV L 145, 1. lpp.; EE 09/01, 54. lpp.) 26. pant? ir noteikts:

“1. Gad?jum?, ja ce?ojumu a?enti veic dar?jumus ar klientiem [“viajero”] paši sav? v?rd?, bet izmanto citu nodok?a maks?t?ju pieg?des un pakalpojumu, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas, dal?bvalstis piem?ro [PVN] ce?ojumu a?entu darb?bai saska?? ar š? panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ce?ojumu a?entiem, kuri darbojas tikai k? starpnieki un nodok?u uzskaiti veic saska?? ar 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunktu. Šaj? pant? j?dziens “ce?ojumu a?enti” ietver ar? ce?ojumu r?kot?jus.

2. Visus dar?jumus, ko ce?ojumu a?ents veic sakar? ar ce?ojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ce?ojumu a?ents sniedzis ce?ot?jam [“viajero”]. Tam uzliek nodokli dal?bvalst?, kur? ce?ojumu a?ents ir izv?rsis savu uz??m?jdarb?bu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras ce?ojumu birojs ir sniedzis pakalpojumu. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodok?a 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratn? par šo pakalpojumu ir ce?ojumu a?enta pe??as da?a, tas noz?m? starp?bu starp kop?jo summu, kuru maks? ce?ot?js [“viajero”], bez [PVN], un citu nodok?a maks?t?ju veikto pieg?žu un sniegto pakalpojumu faktiskaj?m izmaks?m ce?ojumu

birojam, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceotājam ["viajero"].

[..]

4. Nodokli, ko citi nodokļa maksātji iekasjuši no ceļojumu aģenta par 2. punktā aprakstītajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceotājam ["viajero"], nav tiesību nedz atskaitīt, nedz atmaksāt nevienā dalībvalstī."

3. PVN direktīvas 306.–310. pantā – šīs direktīvas spēkā valodas versijā –, kuri ietilpst tās 3. nodaļā ar nosaukumu "pašs režīms ceļojumu aģentūrām", ir paredzēti:

306. pants

1. Dalībvalstīs saskaņā ar šo nodaļu piemēro pašu PVN režīmu ceļojumu aģentūru darījumiem, kurus ceotāju ["viajero"] labā tās veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas.

Šis pašais režīms neattiecas uz ceļojumu aģentūrām, kad tās darbojas vienīgi kā starpnieki un uz kurām tās summas aprēķināšanai, kurai uzliek nodokli, attiecas 79. panta pirmās daļas c) punkts.

2. Šajā nodaļā jādziens "ceļojumu aģentūras" ietver ceļojumu rīkotājus.

307. pants

Darījumus, kurus atbilstīgi 306. pantā paredzētajiem nosacījumiem veic ceļojumu aģentūra attiecībā uz ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģentūra sniedz ceotājam ["viajero"].

Par šo vienu pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dalībvalstī, kur ir ceļojumu aģentūras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras ceļojumu aģentūra ir sniegusi pakalpojumu.

308. pants

Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez PVN 226. panta 8. punkta nozīmē attiecībā uz šo vienīgo ceļojumu aģentūras sniegto pakalpojumu ir ceļojumu aģentūras peļņas daļa, proti, starpība starp kopējo summu bez PVN, kuru maksā ceotājs ["viajero"], un faktiskajam izmaksām, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceotājam ["viajero"].

309. pants

Ja darījumus, ko ceļojumu aģentūra uzticējusi citiem nodokļa maksātjiem, šīs personas veic ārpus Kopienas, ceļojumu aģentūras pakalpojumu sniegšanu saskaņā ar 153. pantu uzskata par atbrīvotu starpnieka darbību.

Ja šos darījumus veic gan Kopienā, gan ārpus tās, atbrīvot var tikai to ceļojumu aģentūras pakalpojumu daļu, kura attiecas uz darījumiem ārpus Kopienas.

310. pants

PVN, ko citi nodokļa maksājumi iekasjuši no ceļojumu aģentūras par 307. pantā minētajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam ["viajero"], nav ne atskaitāms, ne atmaksājams nevienā dalībvalstī."

Citi PVN direktīvas noteikumi

4 PVN direktīvas 73. pantā ir noteikts:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

5 Šīs direktīvas 78. pantā ir paredzēts:

"Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

[..]"

6 Minutis direktīvas 168. un 169. pants attiecas uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Šajā 168. pantā ir paredzēts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]"

7 Šīs pašas direktīvas 169. pantā ir precizēts, ka papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto 169. pantā minētajiem darījumiem.

8 PVN direktīvas 226. pantā, kurš attiecas uz rēķinu saturu, ir noteikts:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos rēķinu noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājamo PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro rēķinu kārtošanu, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..]"

9 Šīs direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā ar nosaukumu "rēķinu režīms lietotājam precēm, mēkslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām" ietilpst šajā 318. pantā ir paredzēts:

“1. Lai vienrīdotu nodokļa iekasēšanas procedūru, un pēc konsultācijām ar PVN komiteju dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētiem darījumiem vai konkrētu kategoriju tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piegādājot preces, uz ko attiecas pašas daļas režīms, summu, kurai uzliek nodokli, nosaka katram taksācijas periodam, kura laikā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāiesniedz 250. pantā minētā PVN deklarācija.

[..]”

Spēnijas tiesības

10 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli (1992. gada 29. decembra BOE Nr. 312, 44247. lpp.) 141. panta 1. un 2. punkti ir paredzēti:

“1. Pašo režīmu ceļojumu aģentūru piemēro:

1) darījumiem, kurus ceļotāju labā ceļojumu aģentūras veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu uzņēmumu preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanu;

šā paša režīma nolūkš par ceļošanu uzskatāmi izmitināšanas vai transporta pakalpojumi, sniegti atsevišķi vai komplektā kopā ar jebkādiem papildu vai palīgpakalpojumiem;

2) ceļojumu rīkotāju veiktajiem darījumiem iepriekšējā apakšpunktā minētajos gadījumos;

2. Pašo režīmu ceļojumu aģentūru nepiemēro šādiem darījumiem:

1) mazumtirdzniecības aģentūru veiktajai vairumtirdzniecības aģentūru organizāto ceļojumu pārdošanai klientiem.”

11 Likuma 37/1992 142. pantā ir noteikts:

“Darījumos, kuriem piemērojams šis pašais režīms, nodokļu maksātājiem nav savos rīžinos atsevišķi jānorāda nodotās summas, kuras, ja tās ir, uzskatāmas par iekāutām darījuma cenā.

Darījumos, kas veikti citam uzņēmumam, kuros ietilpst vienāgi preču vai pakalpojumu piegāde, kas pilnībā ietilpst nodokļa teritoriālās robežās, rīžinā var norādīt pēc attiecīgās personas līguma un ar nosaukumu “cena iekāutās PVN summas” skaitli, kas iegūts, sareizinot kopājo darījuma cenu ar seši un rezultātu sadalot ar 100. Šādas summas uzskatāmas par tieši nododāmām, ko uzēmas uzņēmums, kas ir piegādes saņēmājs.”

12 Likuma 37/1992 146. pantā ir paredzēti:

“1. Nodokļu maksātāji var izvēlēties, vai noteikt summu, kurai piemērojams nodoklis, par katru darījumu vai vispārīgi par katru taksācijas periodu.

Izvēlē attiecas uz visiem darījumiem, kuriem piemērojams pašais režīms un kurus veicis nodokļu maksātājs vismaz piecu gadu periodā un, ja nav nekādas starpdeklarācijas par pretājo, nākamajos gados.

2. Ar nodokli apliekamās summas vispārīgā noteikšana katram taksācijas periodam attiecībā uz darījumiem, kuriem piemērojams pašais režīms, stenojama šādi:

1) patiesā kopējā cena, ieskaitot nodokli, par preču vai pakalpojumu piegādi, ko aģentūrai sniedzis cits uzņēmums attiecīgā taksācijas periodā, kas izmantoti ceļojuma sniegšanai ceļotāja labā, atēmama no kopējās cenas, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli, ko apmaksā klienti par

dar?jumiem, par kuriem šaj? period? radies iekas?jam?bas gad?jums;

2) visp?r?g? ar nodokli apliekam? summa nosak?ma, sareizinot rezult?tu ar 100 un sadalot rezult?tu ar 100, un pieskaitot š? likuma 90. pant? noteikto standarta likmi.

3. Summa, kurai uzliek nodokli, nekad nedr?kst b?t ar m?nusa z?mi.

Tom?r, ja summa, kurai uzliek nodokli, tiek noteikta visp?r?gi, jebkura summa, ar kuru atskait?m? summa p?rsniedz summu, no kuras t? atskait?ma, var tikt pievienota atskait?maj?m summ?m uzreiz n?kamaj? taks?cijas period?.”

Pirmstiesas proced?ra un tiesved?ba Ties?

13 2007. gada 23. mart? Komisija nos?t?ja Sp?nijas Karalistei br?din?juma v?stuli, v?ršot p?d?j?s min?t?s uzman?bu uz Sp?nijas ties?bu normu par ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m iesp?jamo nesader?bu ar PVN direkt?vas 306.–310. pantu sakar? ar š? rež?ma piem?rošanu pakalpojumiem, kas tiek sniegti person?m, kuras nav ce?ot?ji; Sp?nijas Karaliste uz šo v?stuli atbild?ja ar 2007. gada 29. maija v?stuli.

14 2008. gada 1. febru?r? Komisija nos?t?ja Sp?nijas Karalistei papildu br?din?juma v?stuli, kur? t? apšaub?ja, pirmk?rt, Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta normas, kur?s ir paredz?ts izsl?gt no ?paš? rež?ma piem?rošanas jomas mazumtirdzniec?bas a?ent?ru veikto vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?to ce?ojumu p?rdošanu klientiem, otrk?rt, š? likuma 142. pant? paredz?to ?pašo normu attiec?b? uz r?ina izrakst?šanu un nodok?a atskait?šanu un, trešk?rt, min?t? likuma 146. pant? paredz?tos noteikumus attiec?b? uz nodok?a b?zes visp?r?ju apr??in?šanu par katru taks?cijas periodu.

15 Sp?nijas Karaliste uz šo br?din?juma v?stuli atbild?ja ar 2008. gada 19. maija v?stuli.

16 Neesot apmierin?tai ar Sp?nijas Karalistes atbild?m uz š?m br?din?juma v?stul?m, Komisija 2009. gada 9. oktobr? sagatavoja argument?tu atzinumu, uz kuru š? dal?bvalsts neatbild?ja.

17 Š?dos apst?k?os Komisija nol?ma celt šo pras?bu.

18 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2011. gada 14. septembra r?kojumu ?ehijas Republikai, Francijas Republikai, Polijas Republikai, Portug?les Republikai un Somijas Republikai tika at?auts iest?ties liet? Sp?nijas Karalistes pras?jumu atbalstam.

Par pras?bu

Par pirmo iebildumu

Lietas dal?bnieku argumenti

19 Komisija uzskata, ka PVN direkt?vas 306.–310. pant? paredz?tais ?pašais rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m ir piem?rojams vien?gi gad?jum?, ja ce?ojumi tiek p?rdoti ce?ot?jiem (turpm?k tekst? – “uz ce?ot?ju v?rsta pieeja”). T? p?rmet Sp?nijas Karalistei at?aušanu piem?rot šo rež?mu gad?jum?, kad ce?ojumi tiek p?rdoti visa veida klientiem (turpm?k tekst? – “uz klientu v?rsta pieeja”).

20 Š? iest?de atg?dina, ka šaj? 306.–310. pant? ir p?r?emts b?t?b? Sest?s direkt?vas 26. panta 1.–4. punkts.

21 Komisija apgalvo, ka Savien?bas likumdev?ja nol?ks, pie?emot Sesto direkt?vu, bija

ierobežot ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m, to attiecinot vien?gi uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti ce?ot?jam, proti, gala pat?r?t?jam. Š? apgalvojuma pamatošanai t? apgalvo, ka piec?s no seš?m š?s direkt?vas valodu versij?m š?s direkt?vas 26. pant? piln?gi skaidr? un konsekvent? veid? sistem?tiski tika izmantots termins “ce?ot?js”. No min?t? izriet, ka šis j?dziens neprasa nek?du t?du interpret?ciju, kas p?rsniegtu t? burtisko noz?mi, kas noz?m?, ka š? 26. panta interpret?cija bija viennoz?m?ga.

22 J?dziena “klients” (“pat?r?t?js”) izmantošana Sest?s direkt?vas ang?u valodas versij? bija k??da, kas turkl?t tika pie?auta tikai vienreiz, proti, t?s 26. panta 1. punkt?. T? k? Sest?s direkt?vas v?l?ki tulkojumi bija balst?ti uz šo ang?u valodas versiju, tad šis j?dziens tika regul?ri p?r?emts šajos tulkojumos, k? ar? vair?k?s PVN direkt?vas 306.–310. panta valodu versij?s.

23 Tiesas s?d? Ties? Komisija preciz?ja, ka Sest?s direkt?vas fran?u valodas versija, kur? tika izmantots vien?gi j?dziens “ce?ot?js”, bija teksts, ar kuru str?d?ja visas attiec?g?s dal?bvalstis un par kuru t?s pan?ca vienošanos.

24 Komisija uzsver, ka noteikumi par ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m ir j?interpret? vienveid?gi. Uz ce?ot?ju v?rst?s pieejas un uz klientu v?rst?s pieejas l?dz?spast?v?šana var rad?t nodok?u dubultu uzlikšanu un izkrop?ot konkurenci.

25 Komisija preciz?, atsaucoties uz Sest?s direkt?vas 26. pantu, iemeslus, k?p?c, pat ja daž?s PVN direkt?vas 306.–310. panta valodu versij?s par?d?s j?dziens “klients”, šis j?dziens tom?r ir j?saprot k? “ce?ot?js”.

26 Vispirms Komisija uzskata, ka, pat ja uz klientu v?rst? pieeja tiktu atbalst?ta, Sest?s direkt?vas 26. panta 1. punkt? ietvertais nosac?jums, saska?? ar kuru a?ent?ra r?kojas “sav? v?rd?”, b?tu lieks, jo t?roperators vienm?r r?kojas sav? v?rd? attiec?b?s ar klientu. No min?t? izriet saska?? ar Komisijas apgalvoto, ka šie j?dzieni nav j?interpret? burtiski un ka v?rds “klients” ir j?saprot t?pat, k? tas tiek saprasts piec?s cit?s š?s direkt?vas s?kotn?j?s valodu versij?s, proti, k? “ce?ot?js”. Komisija šaj? zi?? apgalvo, ka ce?ojumu a?ent?ra var r?koties attiec?b?s ar “ce?ot?ju” gan sav? v?rd?, gan trešo personu v?rd?.

27 Turpin?jum?, ja Savien?bas likumdev?js b?tu v?l?jies pieš?irt j?dzienam “klients” nevis “ce?ot?ja” noz?mi, bet to saprast k? jebk?da veida “klientu”, tad tam b?tu nelo?iskas sekas, jo ?pašais rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m b?tu piem?rojams ar? gad?jum?, kad a?ent?ra r?kojas k? starpnieks, it ?paši, ja t? mekl? klientus viesn?cu v?rd? saska?? ar viesn?cu nosl?gto starpniec?bas l?gumu.

28 Komisija uzskata, ka nelo?iskais raksturs v?l jo vair?k ir redzams t?p?c, ka v?rds “ce?ot?js” ir izmantots Sest?s direkt?vas 26. panta 2. punkta pirmaj? teikum?, saska?? ar kuru “visus dar?jumus, ko ce?ojumu a?ents veic sakar? ar ce?ojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ce?ojumu a?ents sniedzis ce?ot?jam [“traveller”]”. Saska?? ar Komisijas viedokli šim teikumam neb?tu j?gas, ja ?pašais rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m tiktu piem?rots, ne?emot v?r? pakalpojuma sa??m?ja statusu. Ja tas t? b?tu, tad likumdev?jam b?tu vajadz?jis saska?? ar š?s iest?des viedokli sistem?tiski izmantot j?dzienu “klients”.

29 Komisija piebilst, ka Sest?s direkt?vas 26. panta 2. punkta trešaj? teikum? s?kotn?j?s seš?s valodu versij?s tiek izmantots j?dziens “ce?ot?js”. T?p?c b?tu nelo?iski atsaukties uz “kop?jo summu, kuru maks? ce?ot?js”, ja ?pašais rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m var?tu tikt piem?rots, ne?emot v?r? ce?ojumu a?ent?ru klienta statusu. Ja š?da a?ent?ra ?steno p?rdošanu citai ce?ojumu a?ent?rai, tad b?tu nepieciešams, saska?? ar Komisijas teikto, apr??in?t š? 26. panta 2. punkta trešaj? teikum? ietverto pe??as da?u, ?emot v?r? starp?bu starp summu, kuru maks? ce?ot?js, un pirm?s a?ent?ras izmaks?m, kam neb?tu noz?mes, ja nepast?v saikne starp šo

a?ent?ru un ce?ot?ju.

30 Visbeidzot Komisija izvirza divus citus argumentus. T? uzsver, pirmk?rt, ka Sest?s direkt?vas 26. panta normas bija sp?k? gandr?z 30 gadus, l?dz tas tika atcelts, un ka liel?kaj? da?? š? panta valodu versij?s, kuras sekoja p?c seš?m s?kotn?j?m versij?m, tika p?r?emts formul?jums, k?ds bija identisk?s piec?s s?kotn?j?s versij?s, izmantojot vien?gi j?dzienu "ce?ot?js". Tikai piec?s š? panta v?l?kaj?s valodu versij?s tika izmantota ang?u valodas versija. Otrk?rt, Komisija atg?dina, ka iz??mumi no visp?r?j? PVN rež?ma ir j?interpret? šauri.

31 Š?dos apst?k?os, kaut ar? uz klientu v?rst? pieeja b?tu vislab?k?, lai sasniegtu ?paš? rež?ma ce?ojumu a?ent?r?m m?r?us, šis apst?klis nenoz?m?, ka š? pieeja ir pareiza. Komisija atz?st, ka šis ?pašais rež?ms ir uzlabojams, bet t? uzsver, ka dal?bvalstis nevar pie?emt š?du pieeju p?c savas iniciat?vas, atk?pjoties no noteikumiem, kas skaidri paredz?ti Sestaj? direkt?v?. Šaj? zi?? Komisija atsaucas it ?paši uz 2005. gada 6. oktobra sprieduma liet? C?204/03 Komisija/Sp?nija (Kr?jums, l?8389. lpp.) 28. punktu. T? piebilst, ka min?tais ?pašais rež?ms tika ieviests, lai risin?tu valdošo situ?ciju 1977. gad?, proti, laik?, kad ce?ojumu a?ent?ras p?rdeva ce?ojumus galvenok?rt tieši ce?ot?jiem. Šodien attiec?gaj? nozar? darbojas daudz liel?ks operatoru skaits, bet š? ?paš? rež?ma nepiln?bas ir j?uzlabo nevis dal?bvalst?m, bet gan Savien?bas likumdev?jam.

32 P?c tam, kad dal?bvalstis, kuras bija iest?juš?s liet?s, bija iesniegušas savus apsv?rumus, Komisija, vienlaikus stingri iev?rojot uz ce?ot?ju v?rsto pieeju, mazliet izmain?ja savu nost?ju, pazi?ojot, ka j?dziens "ce?ot?js" noz?m? ne tikai fizisku personu, bet ar? juridisku personu, kas ieg?d?jas komplekso t?risma braucienu sav?m vajadz?b?m un kas l?dz ar to ir ce?ojumu pakalpojumu galapat?r?t?js. T?d?j?di šis j?dziens ietver, saska?? ar Komisijas viedokli, sabiedr?bu, kas ieg?d?jas ce?ojumu pakalpojumus saviem darbiniekiem. Turpretim j?dziens "ce?ot?js" nav piem?rojams fiziskai vai juridiskai personai, kas t?l?k p?rdod pakalpojumu citai personai. Š? iest?de uzsver, ka min?tais ?pašais rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m nav piem?rojams stadij? pirms š?da pakalpojuma p?rdošanas galapat?r?t?jam.

33 Sp?nijas Karaliste apstr?d Komisijas sniegto interpret?ciju PVN direkt?vas 306.–310. pant? ietvertajam ?pašajam rež?mam ce?ojumu a?ent?r?m.

34 Š? dal?bvalsts p?c savas iniciat?vas vai izr?dot savu piekrišanu dal?bvalst?m, kas iest?juš?s liet?, izvirza š?dus argumentus.

35 Komisijas sniegt? burtisk? interpret?cija nevar preval?t, jo neatkar?gi no PVN direkt?vas 306. panta ang?u valodas versijas vair?k?s cit?s š?s normas valodu versij?s, proti, bulg?ru, po?u, portug??u, rum??u, slov?ku, somu un zviedru valodas versij?, tiek izmantots nevis j?dziens "ce?ot?js", bet gan j?dziens "klients".

36 Sest?s direkt?vas 26. panta 1. punkta vai min?t? 306. panta noteikumos izmantoto j?dzienu anal?ze nevar b?t ar? par nor?di, lai noteiktu šo divu ties?bu normu prec?zu piem?rošanas jomu. Šo normu daž?du valodu versiju izp?te liecina, ka j?dziens "ce?ot?js" nav sistem?tiski izmantots ne Sest?s direkt?vas 26. panta 1.–4. punkt?, ne ar? PVN direkt?vas 306.–310. pant?. Daž?s valodu versij?s tiek sistem?tiski izmantots j?dziens "klients", savuk?rt cit?s valodu versij?s tiek izmantots te j?dziens "ce?ot?js", te j?dziens "klients". Š?s atš?ir?bas rada nenoteikt?bu, par ko liecina fakts, ka tostarp ?ehijas Republika, Grie?ijas Republika, Sp?nijas Karaliste, Francijas Republika un It?lijas Republika piem?ro uz klientu v?rsto pieeju, kaut ar? PVN direkt?vas valodu versij?s, kas ir public?tas šo valstu nacion?laj?s valod?s, tiek izmantots j?dziens "ce?ot?js".

37 Sp?nijas Karaliste no min?t? secina, ka attiec?b? uz min?taj?m norm?m ir j?izmanto teleolo?isk? interpret?cija, p?tot ?paš? rež?ma ce?ojumu a?ent?ru m?r?us. Turkl?t šos m?r?us

neapstrīd Komisija un tie ietver, pirmkārt, noteikumu par PVN, kas piemērojami ceļojumu aģentūru, vienkrāsošanu un, otrkārt, PVN ieviešanu sadalī starp dalībvalstīm. Tāpat netiek apstrīdēts, ka uz klientu vārstā pieeja ir vislabāk piemērota šo mērķu sasniegšanai. Līdz ar to šā pieeja ir vienīgā pareizā interpretācija.

38 Spēnijas Karaliste uzsver, ka pakalpojumu saņēmēja statusam neatkarīgi no tā, vai tas būtu ceļotājs, gala patērētājs vai starpniekaģentūra, nav nozīmes. Šā dalībvalsts pāc analoģijas balstītāstarp uz 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett un Baldwin (Recueil, I-6229. lpp.)* un apgalvo, ka šā spriedumā, lai gan šā lietā ir apskatīta pašā režīma izveiduma raksturs, Tiesa interpretēja Sestās direktīvas 26. pantu plaši, ņaujot šā režīma mērķim prevalēt pār šā panta formulējumu.

39 Uz klientu vārstā pieeja pretēji uz ceļotāju vārstā pieejai ņauj ievērot PVN neitralitātes principu, piemērojot vienlīdzīgu attieksmi pret operatoriem, kas pārdod kompleksos tīrīma braucienus tieši ceļotājiem, un operatoriem, kas šādu pakalpojumu pārdod citiem operatoriem.

40 Runājot par nodokļu dubultas uzlikšanas risku, uz ko atsaucas Komisija, Spēnijas Karaliste apgalvo, ka šāds risks ir divu attiecīgo pieeju līdzspastvāšanas dēļ un ka tas pazustu, ja tiktu saglabāta tikai viena pieeja.

41 Runājot par apgalvotajām nekonekvencēm, uz ko atsaucas Komisija, saistībā, pirmkārt, ar frāzi "savā vārdā [attiecībā ar klientu]" Spēnijas Karaliste apstrīd to eksistenci. Komisija jaucot jādzienu "[attiecībā ar klientu]", kas izmantots Sestās direktīvas 26. panta angļu valodas versijā, ar jādzienu "[attiecībā ar "savu" klientu]". Liekvārdība varētu būt vienīgi otrā frāzē.

42 Turklāt Komisija pati izmantoja frāzi "kas rākojas savā vārdā attiecībā ar klientu" lielā skaitā valodu versiju savam 2002. gada 8. februāra Priekšlikumam Padomes direktīvai, ar kuru groza Direktīvu 77/388/EEK, ciktāl runa ir par pašā režīmu ceļojumu aģentūru (COM(2002) 64, galīgā redakcija).

43 Komisijas bažas par to, ka minētā frāze izraisītu to, ka pašāis režīms ceļojumu aģentūru tiktu piemērots starpniekiem, nav pamatotas PVN direktīvas 306. panta 1. punkta otrā daļā ietvertā skaidrā formulējuma dēļ, kas nepieņauj šādu iespēju.

44 Runājot, otrkārt, par frāzi "[summa], kuru maksā ceļotājs" Tiesa jau ir atzinusi, ka to nevar interpretēt burtiski un ka tā attiecas ar uz atlīdzību, ko maksā trešā persona.

45 Turklāt Komisijas pieeja rada ar praktisku problēmu tādēļ ziņā, ka, ja pašāis režīms ceļojumu aģentūru ir piemērojams vienīgi tad, ja pakalpojumi tiek pārdoti ceļotājam, gala patērētājam, tad katrā konkrētā gadījumā var būt nepieciešams pārbaudīt, vai ceļojuma pircējs patiešām ir tā persona, kas šā ceļojumu izmantos savā labā, un vai tas netiks pārdots tīk citai personai.

46 Turklāt Komisijas atsauce uz iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Spēnija nav atbilstoša, jo noteikumi lietā, kurā tika taisīti minētais spriedums, pretēji noteikumiem izskatāmā lietā bija viennozīmīgi.

Tiesas vārtējums

47 Lai izvārtītu šā pirmo iebildumu, ir jānosaka, vai, atņaujot ceļojumu aģentūru piemērot šā lietā apskatīmo pašā režīmu darījumiem, kurus tās noslīdz ne tikai ar "ceļotājiem", bet ar ar visa veida "klientiem", Spēnijas Karaliste pareizi transponēja PVN direktīvas 306.–310. pantu.

48 Minētā 306.–310. panta, no vienas puses, un Sestās direktīvas 26. panta 1.–4. punkta, no

otras puses, spēju valodas versijās ir sistemātiski izmantots jēdziens “ceļotājs”. Turpretim katras no šīm abām direktīvām citu valodu versijās ir izmantots jēdziens “ceļotājs” un/vai “klients”, dažkārt vien noteikumi izmantojot vienu, bet cit – otru jēdzienu.

49 Lai gan ir šīs paši svarīgās atširbas, Komisija apgalvo, ka burtiska interpretācija, kas balstīta uz pieņemto sešm Sestās direktīvas saskaņotajā valodu versijā, kurās sistemātiski ir izmantots jēdziens “ceļotājs”, ir iespējama, jo jēdziena “klients” izmantošana šīs direktīvas angļu valodas versijā ir kļūda.

50 Fakts, ka vienīgi angļu valodas versijā ir izmantots jēdziens “klients”, turklāt tikai vienu reizi, liek domāt, ka tā varētu būt kļūda. Paskaidrojumi, kurus Komisija sniedza tiesas sēdē un saskaņā ar kuriem darba dokuments attiecībā uz Sesto direktīvu tika sagatavots franču valodā, arī varētu stiprināt ideju, saskaņā ar kuru, tulkojot šo direktīvu angļu valodā, varēja tikt pieļauta kļūda.

51 Tomēr vairāki konstatējumi liek apšaubīt šādu Komisijas analīzi.

52 Vispirms ir jākonstatē, ka, ja runa ir par kļūdu, tad tā netika izlabota Sestās direktīvas angļu valodas versijā.

53 Turpinājumā, runājot ne tikai par to, ka jēdziens “klients” parādījās ne vienu reizi vien un ne tikai vienā konkrētā valodas versijā, tas tika izmantots vairākos citos Sestās direktīvas valodu versijās un ne tikai tās 26. panta 1. punktā.

54 Turklāt, kaut arī iespējamā kļūda varēja tikt izlabota vismaz PVN direktīvas pieņemšanas laikā, tas netika izdarīts, jo jēdziens “klients” parādās arī vairākos šīs direktīvas 306.–310. panta valodu versijās un dažkārt tas nav sistemātiski.

55 Visbeidzot šis sprieduma 42. punktā minētais priekšlikums direktīvai, ar kuru bija paredzēts aizstāt pastāvīgo tiesību aktu ar tekstu, kurā būtu iekļauta arī pieņemta uz klientu vārsta pieeja, tika izmantots jēdziens “ceļotājs” šīs direktīvas 26. panta 1. punkta franču valodas versijā, savukārt šīs pašas normas angļu valodas versijā tika izmantots jēdziens “klients”.

56 No minētā izriet, ka, pretēji Komisijas apgalvotajam, pašā režīma ceļojumu aģentūru tīri burtiska interpretācija, kas balstīta uz vienas vai vairāku valodu versiju tekstiem, izslēdzot citu valodu versijas, nedrīkst prevalēt. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāuzskata, ka Savienības tiesību normas ir interpretējamas un piemērojamas vienveidīgi, ņemot vērā visu Eiropas Savienības valodu versijas. Gadījumā, ja Savienības tiesību akta teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma ir jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārīgās struktūras un mērķa, kurā šīs tiesību norma ietilpst (2005. gada 8. decembra spriedums lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 31. punkts).

57 Šajā gadījumā citas normas, kas minētas blakus tām, kurās ir izmantots jēdziens “klients”, kā tas ir izmantots Sestās direktīvas angļu valodas versijā, atšķiras atkarībā no šajā lietā apskatāmo divu direktīvu valodu versijām, kas nozīmē, ka nav iespējams izdarīt nekādu secinājumu par pašā režīma ceļojumu aģentūru interpretāciju no šo normu struktūras.

58 Attiecībā uz pašā režīma mērķi Tiesa jau vairākkārt ir uzsvērusi, ka pakalpojums, kurus sniedz ceļojumu aģentūras un ceļojumu rīkotāji, raksturo fakts, ka parasti tie ietver vairākus pakalpojumus, it paši transporta un izmitināšanas pakalpojumus, kas tiek sniegti daļēji, kurā ir uzskatāma faktiskā vadība vai pastāvīgā pārstāvniecība, teritorijā vai ārpus tās. Parasto tiesību normu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa uzlikšanas bēzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana radītu šiem uzskatāmajiem praktiskās grūtības sniegtu pakalpojumu

liel? skaita un lokaliz?cijas d?? un trauc?tu to darb?bu. Lai piem?rojam?s normas piel?gotu š?s darb?bas specifiskajam raksturam, Savien?bas likumdev?js Sest?s direkt?vas 26. panta 2.–4. punkt? paredz?ja ?pašu PVN rež?mu (skat. 1992. gada 12. novembra spriedumu liet? C?163/91 *Van Ginkel, Recueil*, I?5723. lpp., 13.–15. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Madgett un Baldwin*, 18. punkts; 2003. gada 19. j?nija spriedumu liet? C?149/01 *First Choice Holidays, Recueil*, I?6289. lpp., 23.–25. punkts; 2005. gada 13. oktobra spriedumu liet? C?200/04 *ISt, Kr?jums*, I?8691. lpp., 21. punkts, k? ar? 2010. gada 9. decembra spriedumu liet? C?31/10 *Minerva Kulturreisen, Kr?jums*, I?12889. lpp., 17. un 18. punkts).

59 L?dz ar to min?t? ?paš? rež?ma m?r?is ir vienk?ršot PVN normas, kas piem?rojamas ce?ojumu a?ent?r?m. T? m?r?is ir ar? taisn?gi sadal?t starp dal?bvalst?m ie??mumus no š? nodok?a iekas?šanas, nodrošinot, pirmk?rt, PVN ie??mumu par katru individu?la pakalpojuma sniegšanu pieš?iršanu dal?bvalstij, kur? notika pakalpojuma gal?g? pat?r?šana, un, otrk?rt, ie??mumu saist?b? ar ce?ojumu a?ent?ras pe??as da?u pieš?iršanu dal?bvalstij, kur? š? a?ent?ra ir re?istr?ta.

60 J?uzsver, kas turkl?t netiek apstr?d?ts, ka uz klientu v?rst? pieeja ir vislab?k piem?rota šo divu m?r?u sasniegšanai, ?aujot ce?ojumu a?ent?r?m izmantot vienk?ršotas normas neatkar?gi no t?, kas ir klients, kuram t?s sniedz pakalpojumu, un t?d?j?di veicinot ie??mumu taisn?gu sadali starp dal?bvalst?m.

61 Fakts, ka, 1977. gad? pie?emot ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m, liel?k? da?a no t?m p?rdeva savus pakalpojumus tieši gala pat?r?t?jam, nenoz?m?, ka likumdev?js v?l?j?s ierobežot šo rež?mu, at?aujot to piem?rot vien?gi š?da veida p?rdošanas dar?jumiem, un neiek?aut taj? p?rdošanas dar?jumus, kas tiek veikti ar citiem operatoriem.

62 Gad?jum?, kad operators organiz? komplekso t?risma braucienu un p?rdod to ce?ojumu a?ent?r?m, kuras to t?l?k p?rdod gala pat?r?t?jam, pirmais operators ir tas, kurš uz?emas uzdevumu apvienot vair?kus pakalpojumus, kuri ir ieg?d?ti no daž?d?m trešaj?m person?m, kas ir PVN maks?t?ji. ?emot v?r? ?paš? rež?ma ce?ojumu a?ent?r?m m?r?i, ir svar?gi, ka šis operators var izmantot vienk?ršas PVN normas un ka š?s normas nav paredz?tas vien?gi t?d?m ce?ojumu a?ent?r?m, kas š?d? gad?jum? aprobežojas vien?gi ar kompleks? t?risma brauciena, ko t?s ieg?d?juš?s no cita operatora, t?l?kp?rdošanu galapat?r?t?jam.

63 Turkl?t j?atg?dina, ka Tiesai jau tika l?gts interpret?t j?dzienu “ce?ot?js”, tam pieš?irot plaš?ku noz?mi nek? galapat?r?t?jam. Rezult?t? iepriekš min?t? sprieduma liet? *First Choice Holiday* 28. punkt? Tiesa atzina, ka Sest?s direkt?vas 26. panta 2. punkt? izmantot? fr?ze “[summa], kuru maks? ce?ot?js” nedr?kst tikt interpret?ta burtiski, proti, ka t? izsl?dz no PVN nodok?a b?zes “atl?dz?bas” elementu, proti, atl?dz?bu, kas ieg?ta no treš?s personas š?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

64 Citi Komisijas iebildumi pret uz klientu v?rst?s pieejas piem?rošanu nevar apšaub?t šo anal?zi.

65 Fakts, ka ?pašais rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m ir iz??mums no parastaj?m norm?m, kas noz?m?, ka šis iz??mums nevar p?rsniegt to, kas nepieciešams š? iz??muma m?r?u sasniegšanai (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *First Choice Holidays*, 22. punkts), tom?r nenoz?m?, ka ir j?pie?em uz ce?ot?ju v?rsta pieeja, ja šis iz??mums negat?vi ietekm? attiec?g? rež?ma lietder?go iedarb?bu.

66 Atz?stot, ka ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m var uzlabot, Komisija vienlaikus uzsver, balstoties uz iepriekš min?t? sprieduma liet? Komisija/Sp?nija 28. punktu, ka dal?bvalst?m nav p?c savas iniciat?vas j?pie?em pieeja, kas, p?c šo dal?bvalstu viedok?a, uzlabo min?to rež?mu,

jo, š?di r?kojoties, t?s aizst?tu Savien?bas likumdev?ju. Tom?r uz šo spriedumu nevar lietder?gi atsaukties šaj? liet?, jo, pret?ji ?pašajam rež?mam ce?ojumu a?ent?r?m, ties?bu akti, kas tika apskat?ti spriedum? min?taj? liet?, bija viennoz?m?gi.

67 Arguments, kas balst?ts uz apgalvoto nekonsekvenci saist?b? ar j?dziena "klients" interpret?ciju nevis k? "ce?ot?ju", bet gan k? "jebk?da veida klientu", ir der?gs vien?gi attiec?b? uz s?kotn?jo Sest?s direkt?vas ang?u valodas versiju un v?l?k?m valodu versij?m, kuras sagatavotas uz š?s ang?u valodas versijas pamata un kur?s šis j?dziens ir izmantots tikai vienu reizi. Run?jot par PVN direkt?vas valodu versij?m, kur?s šis j?dziens ir izmantots sistem?tiski t?s 306.–310. pant?, šis arguments nav der?gs.

68 Attiec?b? uz risku, ka ce?ojumu a?ent?ras var piem?rot min?to ?pašo rež?mu pat tad, kad t?s r?kojas k? starpnieks, pietiek nor?d?t, ka, ?emot v?r? PVN direkt?vas 306. panta 1. punkta otr?s da?as skaidro formul?jum?m, kas pavisam noteikti izsl?dz š?du iesp?ju, š?ds risks nav pamatots.

69 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, PVN direkt?vas 306.–310. pants ir j?interpret?, pamatojoties uz klientu v?rsto pieeju.

70 No min?t? izriet, ka Komisijas izvirk?tais pirmais iebildums ir j?noraida k? nepamatots.

Par otro iebildumu

Lietas dal?bnieku argumenti

71 Komisija apgalvo, ka, izsl?dzot no ?paš? rež?ma ce?ojumu a?ent?r?m mazumtirdzniec?bas a?ent?ru veikto vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?to ce?ojumu p?rdošanu, Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts b?tu pretrun? PVN direkt?vas 306. pantam.

72 Komisija apšaub? pamatot?bu Sp?nijas Karalistes sniegtajiem paskaidrojumiem, saska?? ar kuriem š?da izsl?gšana ir piem?rojama vien?gi tad, ja mazumtirdzniec?bas a?ent?ra r?kojas treš?s personas v?rd?, proti, kas parasti ir vairumtirdzniec?bas a?ent?ras v?rd?.

73 Saska?? ar Komisijas viedokli š?das interpret?cijas rezult?t? ne tikai š? 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts zaud?tu savu noz?mi, bet t? liel?kaj? da?? b?tu ar? *contra legem* un atš?irtos no ofici?l?s interpret?cijas, k?du sniedza pašas Sp?nijas iest?des, k? ar? doktr?nas. Turkl?t, ja min?t? izsl?gšana b?tu piem?rojama vien?gi gad?jum?, kad a?ent?ra r?kojas treš?s personas v?rd?, gr?ti iedom?ties, ka t? attiektos vien?gi uz gad?jumiem, kad ce?ojumu organiz? vairumtirdzniec?bas a?ent?ra.

74 Komisija apgalvo, ka katr? zi?? min?t? 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta formul?jums nav PVN direkt?vas 306. panta pareizas transpon?šanas rezult?ts un nav viennoz?m?gs.

75 Sp?nijas Karaliste apgalvo, ka Komisijas min?t? it k? ofici?l? interpret?cija ir tikai viedoklis, kas nav saistošs. T? apgalvo, ka Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkt? ir vien?gi preciz?ts, ka mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ras, kas r?kojas vairumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ru v?rd?, saviem p?rdošanas dar?jumiem nevar piem?rot ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m. Šis preciz?jums piln?b? atbilst PVN direkt?vai, un attiec?g? norma ir viennoz?m?ga.

76 Sav? atbildes rakst? uz repliku Sp?nijas Karaliste apgalvo, ka tai nav pien?kuma iesniegt pier?d?jumus, jo Komisija pamatoja šo iebildumu vien?gi ar publik?cij?m, kuras saska?? ar Sp?nijas ties?bu sist?mu nav ne ties?bu normas, ne saistoši noteikumi.

Tiesas v?rt?jums

77 No Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta formul?juma izriet, ka mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ras, kas p?rdod sabiedr?bai vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?tos ce?ojumus, nevar piem?rot ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m.

78 J?konstat?, ka š?da izsl?gšana no š? ?paš? rež?ma piem?rošanas jomas nek?d? zi?? nav paredz?ta PVN direkt?vas 306. pant?.

79 Sp?nijas Karaliste neapstr?d, ka š?da izsl?gšana ir pretrun? šim 306. pantam, bet apstiprina, ka min?tais 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts nedr?kst tikt interpret?ts burtiski un ka taj? paredz?t? izsl?gšana ir piem?rojama vien?gi tad, kad mazumtirdzniec?bas a?ent?ra r?kojas k? starpnieks vairumtirdzniec?bas a?ent?rai.

80 Tom?r š?dai argument?cijai nevar piekrist, ?emot v?r? attiec?go ties?bu normu formul?jumu, kurš turkl?t ir skaidrs, administr?cijas viedok?us un doktr?n? ietvert?s š?s normas interpret?cijas.

81 Kaut ar? Komisija ir t?, kurai saska?? ar LESD 258. pantu ir j?konstat? apgalvot? pien?kumu neizpilde, tom?r dal?bvalst?m saska?? ar LES 4. panta 3. punktu ir j?pal?dz Komisijai izpild?t uzdevumu, kas ietver l?gumu un atvasin?to ties?bu piem?rošanas nodrošin?šanu. No min?t? izriet, ka gad?jum?, kad Komisija ir iesniegusi pietiekamus pier?d?jumus par noteiktiem faktiem dal?bvalsts, atbild?t?jas, teritorij?, š? dal?bvalsts ir t?, kurai p?c b?t?bas un izsme?oši ir j?apstr?d š?di iesniegtie dati (šaj? zi?? skat. 1999. gada 9. novembra spriedumu liet? C?365/97 Komisija/It?lija, saukts par "San Rocco", *Recueil*, I?7773. lpp., 84.–86. punkts).

82 Šaj? liet? Sp?nijas Karaliste nav iesniegusi ne t?s administr?cijas k?du l?mumu, ne ar? judikat?ru, kas pier?d?tu, ka Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts tika piem?rots pretrun? ar t? formul?jumu.

83 L?dz ar to ir j?uzskata, ka šis 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts ir pretrun? PVN direkt?vas 306. pantam.

84 No min?t? izriet, ka Komisijas izvirk?tais otrais iebildums ir pamatots.

Par trešo iebildumu

Lietas dal?bnieku argumenti

85 Komisija apgalvo, ka no Likuma 37/1992 142. panta otr?s da?as izriet, ka gad?jum?, kad ar ce?ojumu saist?ts pakalpojums tiek sniegts citam nodok?u maks?t?jam, ietverot vien?gi pakalpojuma sniegšanu Sp?nijas teritorij?, ce?ojumu a?ent?ra var p?c konsult?šan?s ar klientu ietvert r??in? ar nor?di "cena ar PVN" noteiktu cenas ar PVN da?u, kura ir j?sedz klientam un kuru šis klients var pras?t atskait?t. Sp?nijas nodok?u administr?cija skaidri atzina, atbildot uz vair?kiem jaut?jumiem, ka š? summa ir atskait?ma gad?jum?, ja klients ir nodok?u maks?t?js, kurš var izmantot ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

86 Komisija uzskata, ka ar šo normu tiek p?rk?pts PVN direkt?vas 226. pants, kas attiecas uz nor?d?m, k?das j?ietver r??in?, k? ar? š?s direkt?vas 168. un 169. pants, at?aujot atskait?t summu, kurai nav nek?das saist?bas ar PVN, ko maks? persona, kas sa?em ce?ojumu a?ent?ras sniegtos pakalpojumus. Turkl?t min?t? norma ir diskrimin?joša, jo t? ir piem?rojama tikai t?diem ce?ojumiem, kas ietver vien?gi Sp?nijas teritorij? sniegtus pakalpojumus.

87 Spēnijas Karaliste apgalvo, ka strādīgā norma attiecas vienīgi uz gadījumiem, kad uzņēmums iegādājas komplekso tirdzniecības braucienu no ceļojumu aģentūras tirdzinieku labā. Šī norma ir nepieciešama, jo Komisija nepiedvērta risinājumu ar šo situāciju radītajai problēmai. Šī dalībvalsts uzsver, ka nekāda nodokļa atskaitīšana nav iespējama gadījumā, kad ceļotājs kā "fiziska persona" iegādājas ceļojumu vai kad ceļojumu aģentūras sniedz pakalpojumus viena otrai.

88 Spēnijas Karaliste apstrīd minētās normas it kā diskrimināciju raksturu, apgalvojot, ka tā atbilst PVN direktīvas 309. pantam, kurā ir paredzēts piešķirt nodokļa atbrīvojumu tikai par vienu ceļojumu aģentūras sniegtu pakalpojumu un tikai par to pakalpojuma daļu, kura attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu ārpus Savienības teritorijas. Tādējādi minētā norma liedz atskaitīt nodokli par iegādātajiem ceļojumiem, uz kuriem attiecas šis atbrīvojums.

Tiesas vērtējums

89 Jānorāda, ka Likuma 37/1992 142. pants ļauj nodokļa maksātājam saskaņā ar noteiktiem nosacījumiem atskaitīt PVN summu, kas noteikta 6 % apmērā no kopējās summas, ieskaitot PVN, kāda ietverta viņam izrakstītajā rēķinā.

90 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka pašajai režimā ceļojumu aģentūrai šī atskaitīšana nav nekādā veidā paredzēta.

91 Otrkārt, jāatgādina, ka PVN direktīvas 168. pants ir paredzēts PVN atskaitīšanas tiesību princips. Šis princips attiecas uz priekšnodokli precēm un pakalpojumiem, ko izmanto nodokļa maksātājs savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Spēnija, 21. punkts). Kā enerģētiskās norādīta savu secinājumu 26. punktā, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, atskaitītā nodokļa summai ir precīzi jāatbilst maksājuma vai samaksātā priekšnodokļa summai.

92 Likuma 37/1992 142. pants attiecas nevis uz precīzu PVN summu, kāda iekasēta no pakalpojumiem, ko saņemmuši nodokļa maksātāji, bet uz summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz nodokļa maksātāja samaksāto kopējo summu. Šis aprēķins nekādā veidā neatbilst PVN aprēķinam, kāds paredzēts kopējā PVN sistēmā, kurā saskaņā ar PVN direktīvas 78. panta a) punktu tostarp ir noteikts, ka no nodokļa bāzes ir izslēgti PVN.

93 No minētā izriet, ka šī norma nav saderīga ne ar PVN aprēķināšanas metodi, ne ar normām par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas paredzētas PVN direktīvā.

94 Tāpat no minētā izriet, ka rēķinā ietvertā norāde par summu, kas atbilst 6 % no kopējās rēķinā norādītās summas, neatbilst normām par rēķinā saturu, kas paredzētas PVN direktīvas 226. pantā.

95 Turklāt Komisija pamatoti norādīja, ka, pieļaujot iespējamu nodokļa atskaitīšanu vienīgi gadījumos, kad pakalpojumi tiek sniegti Spēnijā, Likuma 37/1992 142. pants paredz diskrimināciju uz pilsonības pamata, kas arī nav saderīga ar kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. PVN direktīvas 309. panta noteikumi, uz kuriem atsaucas Spēnijas Karaliste, nekādā ziņā nevar būt par pamatu šim 142. pantam, jo tajos nav paredzēta nekāda atšķirība starp dalībvalstīm, bet ir paredzēts atbrīvot no nodokļa darījumus, kas veikti ārpus Savienības.

96 Līdz ar to Komisijas izvirzītais trešais iebildums ir jāapmierina.

Par ceturto iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

97 Komisija apgalvo, ka Likuma 37/1992 146. pantam, kas ļauj ceļojumu aģentūru vispārīgi aprīņināt nodokļa bāzi par konkrēto nodokļa piemērošanas periodu un tādējādi arī aprīņināt par šo periodu vienīgi savu peļņas daļu par visiem ar ceļošanu saistītajiem pakalpojumiem, uz kuriem attiecas pašais režīms ceļojumu aģentūru, PVN direktīvu nav juridiskā pamata.

98 Ne PVN direktīvas 73. pants, ne 318. pants nevar būt par šāda aprīņina pamatu. Veids, kādā Spānijas iestādes piemēro šāso režīmu ceļojumu aģentūru, var radīt, pēc Komisijas uzskata, Savienas pašu resursu samazināšanos, un Savienībai tad būs tiesības atgūt atbilstošo summu kopā ar procentiem.

99 Spānijas Karaliste uzskata, ka PVN direktīvas 308. pantam ir pietiekami plaša piemērošanas joma, lai ļautu ieviest vispārīgu nodokļa bāzes noteikšanas sistēmu par katru nodokļu iekasēšanas periodu, kāda ir paredzēta Spānijas tiesību aktos.

100 Šā dalībvalsts apgalvo, ka Likuma 37/1992 146. panta mērķis ir vienkāršot operatoriem noteikto nodokļu pienākumu izpildi un tas neuzliek pienākumus. Paredzētā aprīņināšanas metode ir saderīga ar neitralitātes principu un tāpēc nekādā ziņā neradītu Savienības pašu resursu samazināšanos.

Tiesas vārtējums

101 Jākonstatē, ka pašais režīms ceļojumu aģentūru un it īpaši PVN direktīvas 308. pants, uz ko atsaucas Spānijas Karaliste, neparedz nekādu iespēju vispārīgā veidā noteikt nodokļu bāzi ceļojumu aģentūru peļņas daļai.

102 PVN direktīvas 318. pants ļauj šīs direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā skaidri uzskaitīto šāso režīmu ietvaros, proti, to režīmu, kas ir piemērojami attiecībā uz lietotājiem precēm, mēkslas objektiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietiem, vispārīgā veidā noteikt nodokļa bāzi, bet, konkrēti runājot, šā norma attiecas vienīgi uz noteiktām jomām, kuru vidū nav ceļojumu aģentūru darbības joma.

103 Līdz ar to pārdēļ minētajā jomā nodokļa bāze ir jāaprīņina saskaņā ar PVN direktīvas 308. pantu, atsaucoties uz katru ceļojuma aģentūras sniegto pakalpojumu, nevis vispārīgi.

104 No minētā izriet, ka Likuma 37/1992 146. pants nav saderīgs ar šāso PVN režīmu, kāds ir paredzēts PVN direktīvas 306.–310. pantā.

105 Līdz ar to Komisijas izvirzītais ceturtais iebildums ir jāapmierina.

106 Ēmot vārā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Spānijas Karaliste:

– izslēdzot no pašā režīma ceļojumu aģentūru mazumtirdzniecības aģentūru, kuras rēkojas savā vārdā, veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošānu klientiem,

– zināmos gadījumos atļaujot ceļojumu aģentūru rēinā iekāut kopājo PVN summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekāsto PVN, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopājo maksājā PVN summu, un

– ataujot ceļojumu aģentūrām, ciktāl tām piemērojams minētais pašais režīms, visprāgi noteikt nodokļa bāzi katram nodokļu samaksas periodam,
nav izpildījusi PVN direktīvas 168., 226. un 306.–310. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

107 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktam, ja lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, lietas dalībnieki sedz savus tiesāšanas izdevumus paši. Tomēr Tiesa, ja to pamato lietas apstākļi, var nolemt, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanas izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanas izdevumiem. Tā kā viens no Komisijas pamatiem netika apmierināts, tai ir jāpiespriež atlīdzināt ceturtdaļu savu tiesāšanas izdevumu un Spānijas Karalistei ir jāpiespriež atlīdzināt savus tiesāšanas izdevumus, kā arī trīs ceturtdaļas no Komisijas tiesāšanas izdevumiem.

108 Atbilstoši Reglamenta 140. pantam Ķehijas Republika, Francijas Republika, Polijas Republika, Portugāles Republika un Somijas Republika sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Spānijas Karaliste:

– izslēdzot no pašā režīma ceļojumu aģentūrām mazumtirdzniecības aģentūru, kuras rīkojas savā vārdā, veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanu klientiem,

– zināmos gadījumos ataujot ceļojumu aģentūrām rīcināt iekārt kopīgo pievienotās vērtības summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekasēto pievienotās vērtības nodokli, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopīgo maksājumu pievienotās vērtības nodokļa summu, un

– ataujot ceļojumu aģentūrām, ciktāl tām piemērojams minētais pašais režīms, visprāgi noteikt nodokļa bāzi katram nodokļu samaksas periodam,

nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168., 226. un 306.–310. pantā paredzētos pienākumus;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) Eiropas Komisija sedz ceturto daļu no saviem tiesāšanas izdevumiem;

4) Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanas izdevumu un atlīdzina trīs ceturtdaļas no Komisijas tiesāšanas izdevumiem;

5) Ķehijas Republika, Francijas Republika, Polijas Republika, Portugāles Republika un Somijas Republika sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – spāņu.