

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2014. gada 13. martā (*)

PVN – pāršāre režims ceļojumu aģentūrām – Darījumi, kas veikti Eiropas Savienības – Sestā direktīva 77/388/EEK – 28. panta 3. punkts – Direktīva 2006/112/EK – 370. pants – Klausulas par “atturšanas no jebkādas darbības” – Valsts tiesiskā regulējuma grozīšana transponēšanas termiņa laikā

Lieta C-599/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Beļģija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2012. gada 24. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 20. decembrī, tiesvedībā

Jetair NV,

BTW-ëenheid BTWE Travel4you

pret

FOD Financiën.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referents), tiesneši K. Toaderē [C. Toader] un E. Jarašāns [E. Jarašinas],

ģenerālvokāte E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekretārs A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemotvārtā rakstveida procesū,

ģemotvārtā apsvērumus, ko sniedza:

- *Jetair NV* un *BTW-ëenheid BTWE Travel4you* vārdā – *H. Vandebergh*, advocaat,
- Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels*, kā arī *C. Soulay* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,
- Eiropas Savienības Padomes vārdā – *A.-M. Colaert* un *E. Chatziioakeimidou*, pārstāves,

ģemotvārtā pāc ģenerālvokātes uzklaušāšanas pieģemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17.

maiņa Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 28. panta 3. punkts un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 370. pantā paredzēto klauzulu par “atturēšanos no jebkādas darbības”, PVN direktīvas 153. un 309. pantu un EKL 43. un 56. pantu, kā arī par PVN direktīvas 370. panta spēkā esamību.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar divām tiesvedībām, ko ierosināja, pirmkārt, *Jetair NV* (turpmāk tekstā – “*Jetair*”) un, otrkārt, *BTW/eenheid BTWE Travel4you*, (turpmāk tekstā – “*Travel4you*”), grupa, kuru veido vairākas sabiedrības, kas tiek uzskatītas par vienu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksātāju, pret *FOD Financiën* (Federālo Finanšu pārvaldi) par atteikumu apmierināt pieteikumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, ko prasītājas iesniegušas attiecībā uz organizātiem ceļojumiem Ēriepas Savienības.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 1. pantā bija paredzēts:

“Dalībvalstis pārveido savas pašreizējās [PVN] sistēmas saskaņā ar turpmākajiem pantiem.

Tās pieņem vajadzīgos likumus, normatīvos aktus un administratīvos noteikumus, lai pārveidotās sistēmas stātos spēkā pēc iespējas drīz, bet vēlākais 1978. gada 1. janvārī.”

4 Sestās direktīvas 26. panta 1. un 3. punkts bija formulēti šādi:

“1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar klientiem paši savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas, dalībvalstis piemēro pievienotās vērtības nodokli ceļojumu aģentu darbībai saskaņā ar šo panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ceļojumu aģentiem, kuri darbojas tikai kā starpnieki un nodokļu uzskaiti veic saskaņā ar 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu. [..]

[..]

3. Ja darījumus, ko ceļojumu birojs uzticējis citiem nodokļa maksātājiem, šie maksātāji veic Ēriepas Kopienas, ceļojumu aģenta pakalpojumu uzlīko par atbrīvotu starpnieka darbību, uz ko attiecas 15. panta 14. punkts. [..]”

5 Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunkts un 4. punkts, kas ietilpst XVI sadaļā ar nosaukumu “Pārējas noteikumi”, bija paredzēts:

“3. Šo panta 4. punkts minētajā pārējas laikā dalībvalstis var:

a) turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi [15. pantam] un uzskaitēti šīs direktīvas E pielikumā;

[..]

4. Pārējas periods sākotnēji ilgst piecus gadus no 1978. gada 1. janvāra. [..]”

6 Sestās direktīvas 15. panta 14. punkts minētās un tās E pielikumā pārņemtas darbības

aptver "ce?ojumu a?entu pakalpojumu[us], kas min?ti 26. pant?, k? ar? t?du[s] ce?ojumu a?entu pakalpojumu[us], kuri darbojas ce?ot?ja v?rd? un uz vi?a r??ina, attiec?b? uz ce?ojumiem ?rpus Kopienas".

PVN direkt?va

7 PVN direkt?vas 153. pant? ir paredz?ts:

"Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a pakalpojumu, ko citas personas v?rd? un interes?s sniedz starpnieki, ja tie ir iesaist?ti 6., 7., un 8. noda?? min?tajos dar?jumos vai dar?jumos, kurus veic ?rpus Kopienas.

[..]"

8 PVN direkt?vas 306. panta 1. punkt?, kurš ietverts XII sada?as 3. noda?? ar nosaukumu "?pašs rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m" ir paredz?ts:

"Dal?bvalstis saska?? ar šo noda?u piem?ro ?pašu PVN rež?mu ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem, kurus ce?ot?ju lab? t?s veic pašas sav? v?rd?, bet izmanto citu nodok?a maks?t?ju pre?u pieg?des un pakalpojumu, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas.

Šis ?pašais rež?ms neattiecas uz ce?ojumu a?ent?r?m, kad t?s darbojas vien?gi k? starpnieki un uz kur?m t?s summas apr??in?šanai, kurai uzliek nodokli, attiecas 79. panta pirm?s da?as c) punkts."

9 PVN direkt?vas 309. pants ir formul?ts š?di:

"Ja dar?jumus, ko ce?ojumu a?ent?ra uztic?jusi citiem nodok?a maks?t?jiem, š?s personas veic ?rpus Kopienas, ce?ojumu a?ent?ras pakalpojumu sniegšanu saska?? ar 153. pantu uzskata par atbr?votu starpnieka darb?bu.

[..]"

10 PVN direkt?vas 370. pant? ir paredz?ts:

"Dal?bvalstis, kuras 1978. gada 1. janv?r? uzlika nodokli X pielikuma A da?? min?t[ajiem] dar?jumiem, dr?kst turpin?t uzlikt šiem dar?jumiem nodokli."

11 Š?s direkt?vas X pielikuma A da?? ar nosaukumu "Dar?jumi, par ko dal?bvalstis var turpin?t uzlikt nodokli" 4) punkt? ir paredz?ts:

"ce?ojumu a?entu pakalpojumi, kas min?ti 306. pant?, k? ar? t?du ce?ojumu a?entu pakalpojumi, kuri darbojas ce?ot?ja v?rd? un interes?s, attiec?b? uz ce?ojumiem ?rpus Kopienas."

Be??ijas ties?bas

12 No iesniedz?jtiesas nol?muma un Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka atbilstoš?s Be??ijas ties?bu normas izriet no 1969. gada 3. j?lij? ar likumu ieviest? *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* [Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodeksa] (1969. gada 17. j?lija *Moniteur belge*, 7046. lpp.), t? redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietu aktu rašan?s br?d? (turpm?k tekst? – "PVN kodekss").

13 Ir skaidrs, ka pirms 1977. gada 1. decembra pakalpojumi, kurus sniedza ceļojumu aģentūras un kuri aptvēra ceļojumus ārpus Eiropas Savienības organizēšanu, no nodokļa bija atbrīvoti.

14 PVN kodekss tika grozīts ar 1977. gada 29. novembra likumu, kurš stājās spēkā 1977. gada 1. decembrī un ar kuru šie pakalpojumi tika aplikti ar PVN.

15 No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet arī, ka PVN kodekss no jauna tika grozīts ar 1999. gada 28. decembra Karaļa dekrētu, kurš bija piemērojams no 2000. gada 1. janvāra. Saskaņā ar šo dekrētu ceļojumu aģentūru sniegtie pakalpojumi, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Savienības, vairs netika pielīdzināti starpniecības darbībām. Tomēr šie darījumi joprojām tika aplikti ar PVN.

Fakti pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

16 *Jetair* ir atbilstoši Beļģijas tiesību sistēmas dibinātā sabiedrība un saistīta ar tās kā ceļojumu aģentūras darbību PVN maksājuma. Sēkot no 2009. gada 1. februāra tā pievienots *Travel4you* grupai, kurā ietilpst arī sešas citas šo darbību veicošas sabiedrības.

17 *Jetair* un *Travel4you* organizē tūrisma ceļojumus, kuriem tās izmanto trešo personu pakalpojumus, it īpaši viesnīcu un aviosabiedrību pakalpojumus.

18 Uzskatot, ka organizētie ceļojumi ārpus Savienības nav aplikami ar PVN, prasītājas, gan viena, gan otra, iesniedza pieteikumu par PVN, kurš no tām par šādiem ceļojumiem tika pieprasīts, atmaksu.

19 Pirmais pieteikums attiecās uz PVN summām, kas saistītas ar organizētiem ceļojumiem laikposmā no 2001. līdz 2006. gadam un kas PVN deklarācijā tika pārņemtas 2007. gada septembrī. Ostendes PVN kontroles iestādē, nepiekrītot norādītajām summām, ieturēja summu aptuveni EUR 55 700 000 apmērā un sagatavoja protokolu par tiesību aktu pārkāpumu.

20 Otrais pieteikums attiecās uz PVN summām, kas saistītas ar organizētiem ceļojumiem laikposmā, kas sākās 2007. gada laikā un beidzās 2010. gada janvārī un kas PVN deklarācijā tika pārņemtas 2010. gada martā. Ostendes PVN kontroles iestādē, nepiekrītot norādītajām summām, ieturēja summu aptuveni EUR 37 600 000 apmērā un sagatavoja protokolu par tiesību aktu pārkāpumu.

21 *Jetair* un *Travel4you* dalībnieki attiecīgi 2010. gada 21. decembrī un 2011. gada 24. oktobrī cēla prasību *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (Briges pirmās instances tiesa), kura abas lietas apvienoja.

22 Prasītājas iesniedzējtiesā norādīja, ka Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta ietvertajos pārējās noteikumos Beļģijas likumdevējam nav atļauts grozīt savus tiesību aktus tādā ziņā, kas ir pretēja šai direktīvai tūlīt pirms minētās direktīvas spēkā stāšanās dienas. Tās apgalvoja, ka saskaņā ar tās 26. panta 3. punktu, kas pārņemts PVN direktīvas 309. pantā, ja darījums, kuros ceļojumu aģentūras piesaista citus nodokļu maksātājus, šie pārdarījē minētie veic ārpus Savienības, aģentūras pakalpojumi no nodokļa būtu jāatbrīvo.

23 Tā kā *FOD Financiën* gluži pretēji apgalvoja, ka Beļģijas likumdevējs atbilstoši Sestās direktīvas 28. panta 3. punktam ir varējis nolemt šādas darbības aplikāt ar nodokli, iesniedzējtiesai radās šaubas par pamatlietas sniedzamo atbildi.

24 Šādos apstākļos *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* nolēma apturēt tiesvedību un

uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Beļģijas likumdevējs var veikt grozījumus tiesību aktos, lai uzliktu nodokli no tātbrīvotam pakalpojumam (izskatāmā lietā – ceļojumiem ārpus Savienības) arī pirms (1977. gada 1. decembris) Sestās direktivas stāšanās spēkā (1978. gada 1. janvāris), tādējādi apejot klauzulu par “atturēšanos no jebkādas darbības”, kas ir paredzēta Sestās direktivas 28. panta 3. punktā ([PVN] direktivas 370. pants), kurā ir paredzēts, ka minētās ceļojumus var turpināt aplikt ar nodokli, ja tiem piemērots nodoklis pirms Sestās direktivas stāšanās spēkā?”
- 2) Vai Beļģijas likumdevējam, sākot no 1977. gada 13. jūnija (Sestās direktivas publicēšanas datums), bija jāatturas aplikt ar nodokli ceļojumus ārpus Savienības?
- 3) Vai Beļģijas likumdevējs pārkāpj [PVN] direktivas 309. pantu, nepielīdzinot ceļojumu aģentūru pakalpojumus, kuri attiecas uz ceļojumiem ārpus [Savienības], starpnieku darbībām un tomēr turpinot aplikt šos pakalpojumus ar nodokli?
- 4) Vai ar [PVN] direktivas 309., 153., 370. pants un X pielikums tiek pārkāpti Kopienas tiesību vispārīgie principi, proti, vienlīdzīgas attieksmes un samērīguma princips, kā arī tiesību normas par personu brīvu pārvietošanos, preču un pakalpojumu brīvu apriti, tostarp [EKL 43. un 56.] pants, paredzot dalībvalstīm tiesības izvēlēties, vai aplikt vai neaplikt ar nodokli pakalpojumus, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus [Savienības]?
- 5) Vai Beļģijas valsts, ar Karaļa 1999. gada 28. novembra Dekrētu paredzot saistību ar ceļojumiem ārpus Savienības aplikt ar nodokli tikai ceļojumu aģentūras, nevis starpniekus, ir rīkojusies, pārkāpjot Kopienas tiesību principus, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes, samērīguma un PVN neitralitātes principu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

- 25 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar EAEK līguma 191. panta otro daļu, kas bija piemērojama Sestās direktivas pieņemšanas brīdī, direktivas tiek paziņotas to adresātiem un stājas spēkā ar šo paziņošanu. Tātad, lai noteiktu Sestās direktivas transponēšanas laikposma sākumu, nozīmīgs ir nevis tās publicēšanas datums, bet gan paziņošanas attiecīgajai dalībvalstij datums.
- 26 Tāpat ir jānorāda, ka pamatlietās aplūkoto tiesību akta grozīšana, kas veikta 1977. gada 1. decembrī, ir notikusi starp Sestās direktivas paziņošanu Beļģijas karalistei 1977. gada 23. maijā un datumu, kurā šai dalībvalstij šī direktīva bija jātransponē atbilstoši minētās direktivas 1. pantam, proti, 1978. gada 1. janvāri. Līdz ar to šie grozījumi ir izdarīti Sestās direktivas transponēšanas attiecīgajai dalībvalstij laikposmā.
- 27 Tādējādi ar saviem pirmajiem diviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktivas 28. panta 3. punkts un PVN direktivas 370. pants ir pret to, ka dalībvalsts pirms 1978. gada 1. janvāra – Sestās direktivas transponēšanas laika – ievieš tiesību normu, ar kuru tiktu grozīti pastāvošie tiesību akti, apliekot ar PVN ceļojumu aģentūru darījumus, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Savienības.
- 28 Ir skaidrs, ka saskaņā ar tiesību aktiem pamatlietās līdz 1977. gada 1. decembrim ceļojumu aģentūru sniegtie pakalpojumi, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Savienības, no nodokļa bija atbrīvoti un ka ar nodokli tie tika aplikti no minētā datuma, lai gan Sestās direktivas 26. panta 3. punktā paredzētajā pašā tiesiskajā regulājumā attiecībā uz ceļojumu aģentūru ir

noteikts, ka šie pakalpojumi ar nodokli nav apliekami.

29 Tomēr Sestās direktīvas 28. panta 3. punkts ir ieviesta klauzulu par "atturēšanas no jebkādas darbības", saskaņā ar kuru dalībvalstīs Sestās direktīvas 28. panta 4. punkts norādītajā laikposmā var turpināt piemērot PVN darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi šīs direktīvas 15. pantam un kas ir uzskaitīti šīs direktīvas E pielikumā.

30 Minutais pārejas laikposms, kas sākotnēji bija paredzēts piecus gadus, sākot no 1978. gada 1. janvāra, šo termiņu pāršniedz Savienības Padomes nejaukšanas dēļ.

31 No Sestās direktīvas 28. panta 3. un 4. punkta, lasot tos kopā ar tās 15. pantu un E pielikumu, formulējuma izriet, ka Savienības likumdevējs dalībvalstīm, kuru tiesību aktos bija paredzēta šo pakalpojumu aplikšana ar nodokli pirms 1978. gada 1. janvāra, ir piešķīris izvēles iespēju atkāpties no pienākuma atbrīvot no nodokļa šīs direktīvas 26. panta 3. punkts minētos pakalpojumus.

32 Šāda interpretācija tiek apstiprināta ar PVN direktīvas 370. pantu, kurā burtībā ir pārņemts Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta teksts, paredzot, ka dalībvalstīs, kuras 1978. gada 1. janvārī uzlika nodokli PVN direktīvas X pielikuma A daļē minētajiem darījumiem, drīkst turpināt uzlikt šiem darījumiem nodokli. Šā X pielikuma A daļas 4) punkts ir minēti ceļojumu aģentūru, kuras darbojas ceļotāju vārdā un interesēs, pakalpojumi attiecībā uz ceļojumiem ārpus Savienības.

33 Pēc prasītāju domām, dalībvalstīs var turpināt attiecīgos darījumus aplikēt ar nodokli, ciktā saskaņā ar to valsts tiesību aktiem šie darījumi bija pakāuti PVN pirms 1978. gada 1. janvāra. Turpretī, pamatojoties uz 1997. gada 18. decembra spriedumu lietā C-129/96 *Inter-Environnement Wallonie (Recueil, I-7411. lpp., 45. punkts)*, prasītājas uzskata, ka šā izvēles iespēja šā mē dalībvalstīm neapņauj grozīt to tiesību aktus Sestās direktīvas transponēšanas laikposmā, paredzot šo darījumu aplikšanu ar nodokli.

34 Komisija uzskata gluži pretēji, ka, ņemot vērā šīs direktīvas skaidrās normas, attiecīgā tiesību aktu grozījumi nav pretrunā Sestajai direktīvai, lasot to, ievērojot iepriekš minēto spriedumu lietā *Inter-Environnement Wallonie*. Tā precīzā, ka atkāpi saistībā ar ceļojumu aģentūru Savienības likumdevējs ievieša tieši tādēļ, lai ņemtu vērā Beļģijas Karalistes izteiktās bažas.

35 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru direktīvas transponēšanai paredzētajā termiņā tās adresētām dalībvalstīm ir jāatturas pieņemt noteikumus, kas varētu būtiski apdraudēt šajā direktīvā paredzētā rezultāta sasniegšanu (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Inter-Environnement Wallonie*, 45. punkts, kā arī 2006. gada 4. jūlija spriedumu lietā C-212/04 *Adeneler u.c., Krājums, I-6057. lpp., 121. punkts*).

36 Runājot par Sesto direktīvu, lūdz ar to ir jāpārbauda, vai tās transponēšanas termiņa laikā dalībvalsts veikts pasākums, ar kuru ir izdarīti grozījumi valsts tiesību aktos, paredzot aplikēt ar nodokli attiecīgos darījumus, varētu būtiski apdraudēt šajā direktīvā paredzētā rezultāta sasniegšanu.

37 Šajā ziņā, kā tas tika secināts šā sprieduma 31. punktā, ja dalībvalsts attiecīgos darījumus ar nodokli aplika 1978. gada 1. janvārī, tās to var turpināt darīt pēc šā datuma. Tā kā Sestajā direktīvā ir skaidri paredzēts 1978. gada 1. janvāra datums kā sākuma punkts iespējamai nodokļa uzlikšanas pasākuma saglabāšanai, nevar tikt uzskatīts, ka likums, kurā paredzēta attiecīgo darījumu aplikšana ar nodokli un kurš pieņemts pirms šā datuma, šīs direktīvas transponēšanas laikposmā varētu būtiski apdraudēt šajā direktīvā paredzētā rezultāta

sasniedzšanu.

38 Līdz ar to uz pirmajiem diviem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 28. panta 3. punkts un PVN direktīvas 370. pants nav pret to, ka dalībvalsts pirms 1978. gada 1. janvāra – Sestās direktīvas transponēšanas laikposmā – ievieš tiesību normu, ar kuru tiktu grozīti pastāvīgie tiesību akti, apliekot ar PVN ceļojumu aģentūru darījumus, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Savienības.

Par trešo jautājumu

39 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai dalībvalsts pārņēmusi PVN direktīvas 309. pantu, nepielīdzinot ceļojumu aģentūru pakalpojumus, kuri attiecas uz ceļojumiem ārpus Savienības, starpnieku darbībām un tomēr turpinot aplikēt šos pakalpojumus ar PVN.

40 PVN direktīvas 309. pants, kurš ietilpst pašam režīmam ceļojumu aģentūru mēģinājuma nodokļa, kas šajā direktīvā ir atspoguļots 306.–310. pantā, un kura piemērošanas joma ir noteikta minētajā 306. pantā, ir paredzēts noteiktu ceļojumu aģentūru sniegto pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa, proti, to, kuri tiek sniegti ceļojumu ārpus Savienības un kuri ir pielīdzināmi saskaņā ar 153. pantu no nodokļa atbrīvotajai starpnieka darbībai.

41 Tādējādi, kā izriet no šī sprieduma 32. punkta, PVN direktīvas 370. pants tomēr ir jāats izdarīt atkāpi no šīs tiesību normas, dodot dalībvalstīm izvēles iespēju attiecīgos darījumus aplikēt ar nodokli, ja tie ar nodokli tika aplikti 1978. gada 1. janvārī.

42 No tā izriet, ka, ja dalībvalsts šo nosacījumu izpilda, nav pienākuma piemērot PVN direktīvas 309. panta normas.

43 Līdz ar to uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalsts nepārņēmusi PVN direktīvas 309. pantu, nepielīdzinot ceļojumu aģentūru pakalpojumus, kuri attiecas uz ceļojumiem ārpus [Savienības], starpnieku darbībām un tomēr turpinot aplikēt šos pakalpojumus ar PVN, jo tā šos pakalpojumus ar PVN aplika 1978. gada 1. janvārī.

Par ceturto jautājumu

44 Ar savu ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar PVN direktīvas 370. pantu, lasot to kopā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 4) punktu, tiek pārņemtas Savienības tiesības, it īpaši vispārīgie tiesību principi, vienlīdzīgās attieksmes un samērīguma principi, kā arī tiesību normas par pamatbrīvībām, paredzot dalībvalstīm tiesības izvēlēties, vai aplikēt vai neaplikēt ar nodokli pakalpojumus, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Savienības.

45 Kā tas izriet arī no atbildes, kas sniegta uz trešo jautājumu, minētajā 370. pantā, lasot to kopā ar to pašu X pielikuma A daļas 4) punktu, dalībvalstīm ir jāats aplikēt vai neaplikēt ar nodokli ceļojumu aģentūru pakalpojumus, kas saistīti ar darījumiem ārpus Savienības, ja tās šo pakalpojumu ar nodokli ir aplikušas 1978. gada 1. janvārī.

46 Protams, piešķirot šādas izvēles tiesības dalībvalstīm, ar PVN direktīvas 370. pantu tiek ieviests atšķirīgs tiesiskais regulējums atkarībā no dalībvalsts, kura to izmanto, aplikot ar nodokli attiecīgos pakalpojumus, un kura piemēro PVN direktīvas 309. pantā paredzēto noteikumu, šos pašus pakalpojumus no nodokļa atbrīvojot.

47 Tomēr runa ir par izvēles tiesībām, kurām ir izņēmuma raksturs, ja ir izpildīti minētajā panta paredzētie nosacījumi.

48 K? Tiesa ir iepriekš nospriedusi, ka š?das atk?pes sist?mas saglab?šana atspogu?o valstu ties?bu aktu PVN jom? pak?penisku vai v?l tikai da??ju saska?ošānu (šaj? zi?? skat. 2006. gada 7. decembra spriedumu liet? C?240/05 *Eurodental*, Kr?jums, I?11479. lpp., 50. punkts). PI?not? saska?ošāna v?l nav ?stenota, jo Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunkt? un PVN direkt?vas 370. punkt? dal?bvalst?m ir at?auts atst?t sp?k? noteiktas to valstu ties?bu aktu normas, kas past?v?ja jau 1978. gada 1. janv?r? un kas, ja š?du at?auju neb?tu, b?tu nesader?gas ar š?m direkt?v?m (šaj? zi?? attiec?b? uz Sesto direkt?vu skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Eurodental*, 51. punkts).

49 Savien?bas likumdev?jam ir j?ievieš gal?g? PVN atskait?šanas sist?ma un t?d?j?di j??steno pak?peniska valsts ties?bu aktu PVN jom? saska?ošāna (skat. 2000. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?36/99 *Idéal tourisme, Recueil*, I?6049. lpp., 39. punkts).

50 T? k?, kam?r Savien?bas likumdev?js nav ieviesis šo gal?go sist?mu, dal?bvalsts var atst?t sp?k? to past?vošos ties?bu aktus, ir j?piekr?t, ka starp p?d?jiem min?tajiem var past?v?t atš?ir?bas, tom?r š?s atš?ir?bas nav pretrun? Savien?bas ties?b?m.

51 L?dz ar to uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka ar PVN direkt?vas 370. pantu, lasot to kop? ar š?s direkt?vas X pielikuma A da?as 4) punktu, netiek p?rk?ptas Savien?bas ties?bas, paredzot dal?bvalst?m ties?bas izv?l?ties turpin?t aplikt ar nodokli ce?ojumu a?ent?ru pakalpojumu, kas saist?ti ar ce?ojumiem ?rpus Savien?bas.

Par piekto jaut?jumu

52 Ar savu piekto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai dal?bvalsts p?rk?pj Savien?bas ties?bas, it ?paši vienl?dz?gas attieksmes, sam?r?guma un nodok?u neitralit?tes princips, Sest?s direkt?vas 26. panta 1. punkta un PVN direkt?vas 306. panta izpratn? attiecoties pret ce?ojumu a?ent?r?m cit?di nek? pret starpniekiem un paredzot t?du ties?bu normu k? Kara?a 1999. gada 28. novembra Dekr?ts, saska?? ar kuru tikai ce?ojumu a?ent?ru pakalpojumi, ja tie ir saist?ti ar ce?ojumiem ?rpus Savien?bas, nevis starpnieku pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli.

53 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka nodok?u neitralit?tes princips ir t?da vienl?dz?gas attieksmes principa tulkojums PVN jom?, kurš prasa, lai sal?dzin?mas situ?cijas netiktu v?rt?tas atš?ir?gi, ja vien š? atš?ir?ba nav objekt?vi pamatota (skat. it ?paši 2008. gada 10. apr??a spriedumu liet? C?309/06 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I?2283. lpp., 49. un 51. punkts, k? ar? 2013. gada 7. marta spriedumu liet? C?19/12 *Efir*, 35. punkts).

54 Šaj? zi?? ir j?secina, ka ce?ojumu a?ent?ras, uz kur?m attiecas ?paš? PVN sist?ma, Sest?s direkt?vas 26. panta 1. punkt?, k? ar? PVN direkt?vas 306. pant? ir defin?tas k? t?das, kas dar?jumus ce?ot?ju lab? veic pašas sav? v?rd?, bet, nodrošinot ce?ošānas iesp?jas, izmanto citu nodok?a maks?t?ju pre?u pieg?des un pakalpojumus. Ar š?m ties?bu norm?m no ?paš?s sist?mas skaidri tiek izsl?gtas ce?ojumu a?ent?ras, kuras r?kojas tikai k? starpnieces.

55 Nomin?taj?m ties?bu norm?m izriet, ka Savien?bas likumdev?js ir uzskat?jis, ka š?s divas ce?ojumu a?ent?ru kategorijas nav sal?dzin?m? situ?cij?. T?d?j?di Tiesa iepriekš ir ar? uzsv?rusi, ka tas, kas ir rakstur?gs ar Sesto direkt?vu aptverto ce?ojumu a?ent?ru darb?bai, ir fakts, ka t?s ir saimnieciskas darb?bas subjekti, kuri sav? v?rd? organiz? ce?ojumus vai t?risma braucienus un kuri, lai sniegtu visp?r?ji ar š?da veida darb?bu saist?tus pakalpojumus, izmanto treš?s personas, kas ir nodok?u maks?t?jas (skat. 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin*, *Recueil*, I?6229. lpp., 23. punkts).

56 No t? izriet, ka valsts likumdev?js, atš?ir?gi attiecoties pret šo divu kategoriju saimniecisk?s

darbības subjektiem, nav pārķīpis Savienības tiesības un, it īpaši, nav rīkojies pret viņi vienlīdzīgas attieksmes un [nodokļu] neitralitātes principiem.

57 Runājot par samērīguma principu, atliek secināt, ka nav iesniegts neviens fakts, kas varētu pamatot šo principa pārķīpumu.

58 Līdz ar to uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalsts nepārķīpj Savienības tiesības, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes, samērīguma un nodokļu neitralitātes principus, Sestās direktīvas 26. panta 1. punkta un PVN direktīvas 306. panta izpratnē attiecoties pret ceļojumu aģentūru mēģinājumiem nekā pret starpniekiem un paredzot tādā tiesību normā kā 1999. gada 28. novembra Karaļa dekrēts, saskaņā ar kuru tikai ceļojumu aģentūru pakalpojumi, ja tie ir saistīti ar ceļojumiem ārpus Savienības, nevis starpnieku pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli.

Par tiesīšanas izdevumiem

59 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šo tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 28. panta 3. punkts, kā arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 370. pants nav pret to, ka dalībvalsts pirms 1978. gada 1. janvāra – Sestās direktīvas 77/388 transponēšanas laikā – ievieš tiesību normu, ar kuru tiktū grozīti pastāvošie tiesību akti, pielikot ar pievienotās vērtības nodokli ceļojumu aģentūru darījumus, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Eiropas Savienības;**
- 2) **dalībvalsts nepārķīpj Direktīvas 2006/112 309. pantu, nepielīdzinot ceļojumu aģentūru pakalpojumus, kuri attiecas uz ceļojumiem ārpus Eiropas Savienības, starpnieku darbību un tomēr turpinot aplikēt šos pakalpojumus ar pievienotās vērtības nodokli, jo tādēļ šos pakalpojumus ar pievienotās vērtības nodokli aplikā 1978. gada 1. janvārī;**
- 3) **ar Direktīvas 2006/112 370. pantu, lasot to kopā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 4) punktu, netiek pārķīptas Eiropas Savienības tiesības, paredzot dalībvalstīm tiesības izvēlēties turpināt aplikēt ar nodokli ceļojumu aģentūru pakalpojumus, kas saistīti ar ceļojumiem ārpus Eiropas Savienības;**
- 4) **dalībvalsts nepārķīpj Eiropas Savienības tiesības, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes, samērīguma un nodokļu neitralitātes principus, Sestās direktīvas 77/388 26. panta 1. punkta un Direktīvas 2006/112 306. panta izpratnē attiecoties pret ceļojumu aģentūru mēģinājumiem nekā pret starpniekiem un paredzot tādā tiesību normā kā 1999. gada 28. novembra Karaļa dekrēts, saskaņā ar kuru tikai ceļojumu aģentūru pakalpojumi, ja tie ir saistīti ar ceļojumiem ārpus Eiropas Savienības, nevis starpnieku pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.