

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. rugsėjo 26 d.(*)

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

Byloje C-189/11

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

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

ieškovė,

prieš

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

atsakovė,

palaikom:

Čekijos Respublikos, atstovaujamąs M. Smolek, T. Müller ir J. Ožková,

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

Lenkijos Respublikos, atstovaujamąs A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar ir B. Majczyna,

Portugalijos Respublikos, atstovaujamąs L. Inez Fernandes ir R. Laires,

Suomijos Respublikos, atstovaujamąs J. Heliskoski ir M. Pere,

stojusios šalys,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorę M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. kovo 6 d. posėdžiui, susipažinęs su 2013 m. birželio 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1. Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad:

- leisdama kelionių agentūroms taikyti specialią kelionių agentūroms skirtą kelionių paslaugų, parduotą kitiems asmenims nei keleiviams, schemą,
- netaikydama šios specialios schemos savo vardu veikiančių mažmeninių kelionių agentūrų vykdomam kelionių, kurias organizuoja didmeninės agentūros, mažmeniniam pardavimui,
- leisdama tam tikromis aplinkybėmis kelionių agentūroms nurodyti sąskaitoje fakturoje visą pridėtinąsias vertės mokesčio (toliau – PVM), kuris neturi jokio ryšio su faktiškai klientui perkeltu mokesčiu, sumą ir leisdama klientui tiek, kiek jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti šią visą sumą iš mokėtino PVM, ir
- leisdama kelionių agentūroms tiek, kiek joms taikytina minėta speciali schema, nustatyti kiekvieno apmokestinamojo laikotarpio bendrą mokėtino mokesčio apmokestinamąją vertę,

Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 306–310, 226, 168, 169 ir 73 straipsnius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Speciali kelionių agentūroms skirta schema

2. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) versijos ispanų kalba (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) 26 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Valstybės narės taiko [PVM] kelionių agentūrų veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai agentūros sandorius su keleiviu [„viajero“] sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojami kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių agentūroms, kurios veikia tik kaip tarpininkas ir apskaičiuodamos mokestį taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių agentūrų sūvoka apima ir turų operatorius.

2. Visi kelionių agentūros sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kurią keleiviui [„viajero“] suteikia kelionių agentūra. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių agentūra yra įsteigusi savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinamąją vertę ir kainą be mokesčio, kaip ji apibūdina 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos, kurią turi sumokėti keleivis [„viajero“] be [PVM], ir kelionės agentūros patirtą faktinį sąnaudų 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 nurodytas 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 mokestiniam 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 didmeninių agentūrų, paslaugų mažmeniniam pardavimui.“

11 Įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnyje nustatyta:

„Vykdydami sandorius, kuriems taikoma ši speciali schema, apmokestinamieji asmenys neprivalo sėskaitose faktūrose atskirai nurodyti perkeltą sumą, kurios (jeigu tokių yra) turi būti laikomos įtrauktomis į sandorio kainą.

Vykdamas su kitomis įmonėmis arba specialistais sudarytus sandorius, kurie apima tik prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, visiškai patenkantį į mokesčio teritorinę taikymo sritį, atitinkamo asmens prašymu sėskaitoje faktūroje prie „į kainą įtrauktą 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 mokestinio laikotarpio apmokestinamąją vertę.

Šis sprendimas galioja visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams, kuriems taikoma speciali schema, ne trumpesnį kaip penkerių metų laikotarpį ir, jeigu nepareiškiama priešingai, vėlesniais metais.

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

1) iš bendros sumos su pridėtinės vertės mokesčiu, kurią turi sumokėti klientai už sandorius, dėl kurių įvyko apmokestinimo momentas per atitinkamą mokestinį 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 sandaugą padalijus iš skaičiaus, gauto prie 100 pridėjus standartinį mokesčio tarifą, nurodytą šio įstatymo 90 straipsnyje.

3. Apmokestinamoji vertė negali būti neigiama.

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

Iš teisminio proceso ir proceso 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 keleiviai; 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 išklaidino klausimą dėl, pirma, įstatymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatų, pagal kurias ši speciali schema netaikoma mažmeninėms agentūroms, parduodančioms didmeninėms agentūrų organizuojamas keliones, antra, šio įstatymo 142 straipsnyje numatytą specialią normą, susijusią su suskaito 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 Vokietijos 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? sistemiškai, 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 klientų, 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 versijose, 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 speciali 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 speciali 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 sistemiškai 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 speciali 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 į panaikinimą ir kad šio straipsnio daugumoje versijų nei pirminės kalbinių versijų tvirtintas identiškas tekstas kaip ir pirminės 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 išimtys turi būti aiškinamos siaurai.

31 Šiomis aplinkybėmis, nors laikantis klientų pagrasto požirio būtų geriau pasiekti šios specialios kelionių agentūrų skirtos schemos tikslai, tai nereiškia, kad šis požiris yra teisingas. Komisija pripažįsta, kad ši speciali schema tobultina, bet pažymi, jog nukrypdomas nuo Šeštojoje direktyvoje aiškiai nurodytų nuostatų valstybės narės negali savo iniciatyva tvirtinti tokio požirio. Šiuo klausimu Komisija remiasi būtų 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją* (C-204/03, Rink. p. I-8389) 28 punktu. Ji priduria, kad minėta speciali schema buvo tvirtinta siekiant išspręsti 1977 m. susidariusią situaciją, kai kelionių agentūros iš esmės parduodavo keliones tiesiai keleiviams. Aptariamą sektorių dabar sudaro daugiau operatorių, bet ne valstybės narės, o Sąjungos teisės aktų leidėjas turi pašalinti šios specialios schemos trūkumus.

32 Turėtų būti stojusioms valstybėms narėms pateikus pastabas, vis tiek griežtai laikydamasi keleivių pagrasto požirio Komisija truputį pakeitė savo poziciją ir nurodė, kad terminas „keleivis“ reiškia ne tik fizinį asmenį, bet ir juridinį asmenį, kuris perka kelionių paketą savo poreikiams ir kuris dėl to yra galutinis kelionės paslaugos gavėjas. Taigi, anot Komisijos, šis terminas apima bendrovę, kuri perka kelionės paslaugas savo darbuotojams. Tačiau terminas „keleivis“ netaikomas fiziniam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris minėtų paslaugų perparduoda kitam asmeniui. Ši institucija pažymi, kad speciali kelionių agentūrų skirta schema netaikoma ankstesniame etape nei šios paslaugos pardavimas galutiniam jos gavėjui.

33 Ispanijos Karalystę ginėja Komisijos pateiktą PVM direktyvos 306–310 straipsniuose tvirtintos specialios kelionių agentūrų skirtos schemos aiškinimą.

34 Ši valstybė narė pati ar pritardama turėtų būti stojusioms valstybėms narėms nurodo toliau pateikiamus argumentus.

35 Pažodiniame Komisijos aiškinime negalima pritarti, nes, be PVM direktyvos 306 straipsnio versijos anglų kalba, daugelyje kitų šios nuostatos versijų, t. y. bulgarų, lenkų, portugalų, rumunų, slovakių, suomių ir švedų kalbomis, vartojamas ne terminas „keleivis“, bet terminas „klientas“.

36 Terminų, vartojamų nuostatose, susijusiose su Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalimi ir šiuo 306 straipsniu, analizė negali būti gairės siekiant nustatyti tiksliai šie dviejų minėtų nuostatų apimtį. Iš tiesų, išnagrinėjus skirtingas kalbines versijas, matyti, kad terminas „keleivis“ nėra sistemškai vartojamas nei Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1–4 dalyse, nei PVM direktyvos 306–310 straipsniuose. Kai kuriose kalbinių versijose terminas „klientas“ vartojamas sistemškai, o kitose vartojamas tai terminas „keleivis“, tai – terminas „klientas“. Šie skirtumai yra dviprasmybių šaltinis ir tai patvirtinama tuo, kad, be kita ko, Ispanijos Karalystė, Vokietijos Respublika, Graikijos Respublika, Prancūzijos Respublika ir Italijos Respublika gyvendina klientų pagrasto požirį, nors PVM direktyvos versijose į nacionalinę kalbą vartojamas terminas „keleivis“.

37 Ispanijos Karalystė daro išvadą, kad reikia remtis teleologiniu aptariamą nuostatą aiškinimu siekiant išsiaiškinti, kokių tikslų siekiama specialia kelionių agentūrų skirta schema. Maža to, Komisija šie tikslus negiginėja ir jie apima, pirma, su PVM susijusių normų, taikytinų kelionių agentūrų, supaprastinimų ir, antra, plaukų iš PVM padalijimų valstybėms narėms. Taigi taip pat negiginėjama, kad taikant klientų pagrasto požirį šie tikslai geriausiai pasiekiami. Todėl šis

požiūris yra vienintelis teisingas aiškinimas.

38 Ispanijos Karalystė 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 Karalystė 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. Pasiųlymo 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 speciali 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 speciali 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 Karalystė teisingai perkėlė PVM direktyvos 306–310 straipsnius į savo teisę.

48 Minėti 306–310 straipsniai 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 veršiant šią direktyvą į anglų kalbą.

51 Vis dėlto daug teiginių veršia 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 klientų 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, atvirkščiai, nei teigia Komisija, negalima pritarti vien pažodiniam specialios kelionių agentūrų 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 neatitikimui 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 punktas).

57 Nagrinėjamo 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 agentūrų skirtos schemos aiškinimo, pagrįstos šia nuostatų struktūra.

58 Dėl šios specialios schemos tikslo Teisingumo Teismas jau daugybę kartų nurodė, kad kelionių agentūra ir turizmo operatorius 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 įmonė turi savo būstinę 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 į 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? parduo?davo 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 tobulintina, 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 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 agentųros taikys minėtą specialią schema 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 specialiai kelionių agentųroms skirta schema netaikoma didmeninių agentūrų organizuotų kelionių pardavimui, kurį vykdo mažmeninės agentūros.

72 Komisija abejoja Ispanijos Karalystės pateiktu paaiškinimu, kad minėta schema netaikoma tik tuo atveju, kai mažmeninių 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 paaiškinimo 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 nacionalinę 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 agentūrųroms 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

mažmenin? s kelioni? agent?ros, kurios mažmena parduoda didmenini? agent?r? organizuotas keliones, negali taikyti specialios kelioni? agent?roms skirtos schemos.

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

79 Ispanijos Karalyst? negin?ija, jog toks apribojimas prieštarauja šiam 306 straipsniui, bet patvirtina, kad min?to 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas neturi b?ti suprantamas pažodžiui ir kad jame numatytas apribojimas taikomas, tik kai mažmenin? s agent?ros veikia kaip didmenini? agent?r? tarpinink?s.

80 Ta?iau šiems argumentams negalima pritarti atsižvelgiant ? nagrin?jamos nuostatos gana aišk? tekst?, administratoriaus pateiktas nuomones ir doktrinoje nurodytus jos aiškinimus.

81 Nors pagal SESV 258 straipsn? Komisija turi ?rodyti tariam? ?sipareigojim? ne?vykdydam?, remiantis ESS 4 straipsnio 3 dalimi valstyb?s nar?s turi pad?ti Komisijai vykdyti jos užduot? kontroliuoti Sutar?i? ir antrin?s teis?s taikym?. Iš to išplaukia, kad jei Komisija pateik? pakankamai ?rodym?, patvirtinan?i? tam tikras faktines aplinkybes, atsiradusias valstyb?s nar?s atsakov?s teritorijoje, ši valstyb? nar? turi iš esm?s ir išsamiai užgin?yti pateiktus duomenis (žr. 1999 m. lapkri?io 9 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, vadinamo *San Rocco*, C?365/97, Rink. p. I?7773, 84–86 punktus).

82 Taigi nagrin?jamu atveju Ispanijos Karalyst? nepateik? jokio neseniai priimto administratoriaus sprendimo arba teism? praktikos, ?rodan?ios, kad ?statymo Nr. 37/1992 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas taikomas kitaip nei pagal pažodin? reikšm?.

83 Tod?l reikia manyti, kad šio 141 straipsnio 2 dalies 1 punktas prieštarauja PVM direktyvos 306 straipsniui.

84 Iš to išplaukia, kad tre?iasis Komisijos kaltinimas yra pagr?stas.

D?l tre?iojo kaltinimo

Šali? argumentai

85 Komisija tvirtina, kad iš ?statymo Nr. 37/1192 142 straipsnio antros pastraipos matyti, jog kelioni? paslaugos, kuri suteikta kitam apmokestinamajam asmeniui ir tik Ispanijos teritorijoje, atveju kelioni? agent?ra, pasikonsultavusi su klientu, gali s?skaitoje fakt?roje šalia pavadinimo „? kain? ?skai?iuoto PVM suma“ nurodyti nustatyt? kainos su PVM procentin? dal?, kuri laikoma sumok?ta kliento ir kuri? pastarasis gali atskaityti. Atsakydamas ? daugyb? klausim? Ispanijos mokes?i? administratorius aiškiai pripažino, kad ši suma atskaitoma, jei klientas yra apmokestinamasis asmuo, turintis teis? ? atskait?.

86 Komisija mano, kad ši nuostata pažeidžia PVM direktyvos 226 straipsn?, susijus? su s?skaitoje fakt?roje pateiktinais duomenimis, ir šios direktyvos 168 bei 169 straipsnius, nes pagal j? leidžiama atskaityti sum?, kuri neturi jokio ryšio su kelioni? agent?ros teikiam? paslaug? gav?jo sumok?tu PVM. Be to, min?ta nuostata yra diskriminacin?, nes ji taikoma tik kelion?ms, 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 sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM, lygų 6 % visos kainos, įskaitant PVM.

90 Pirma, svarbu konstatuoti, kad ši atskaita nenumatyta specialioje kelionių agentūrų 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 sąskaitoje faktūroje sumos, atitinkančios 6 % visos joje įrašytos sumos, nurodymas neatitinka normų, susijusių su sąskaitų faktūrų turiniu, įtvirtintu PVM direktyvos 226 straipsnyje.

95 Komisija taip pat teisingai pažymėjo, kad Įstatymo Nr. 37/1992 142 straipsnyje įtvirtina pilietybė 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

Šalių argumentai

97 Komisija tvirtina, kad Įstatymo Nr. 37/1992 146 straipsnis, pagal kurį kelionių agentams leidžiama bendrai nustatyti apmokestinamųjų vertę už nustatytą apmokestinamųjų laikotarpį ir taip pat už šį laikotarpį apskaičiuoti vieną pelno maržą už visas kelionių paslaugas, kurioms taikoma speciali kelionių agentams skirta schema, teisiškai nepagrįstas PVM direktyva.

98 PVM direktyvos 73 ir 318 straipsniai neatrodo esantys tokio apskaičiavimo pagrindas. Būdas, kaip Ispanijos institucijos taiko specialią kelionių agentams skirtą schemą, anot Komisijos, galėjo sumažinti Sąjungos nuosavus išteklius, todėl pastaroji galėtų išsiieškoti atitinkamą sumą su palūkanomis.

99 Ispanijos Karalystė mano, kad PVM direktyvos 308 straipsnio apimtis yra pakankamai plati, kad juo remiantis būtų galima tvirtinti tokią kiekvieno apmokestinamojo laikotarpio bendros apmokestinamosios vertės nustatymo sistemą, kaip numatyta Ispanijos teisės akte.

100 Ši valstybė narė teigia, kad Įstatymo Nr. 37/1992 146 straipsniu siekiama supaprastinti mokestinį prievolį, kurios taikomos operatoriams, vykdydami jame nenustatytos prievolės. Vadovaujantis numatytu apskaičiavimo būdu, laikomasi neutralumo principo, todėl niekaip nesumažinami Sąjungos nuosavi ištekliai.

Teisingumo Teismo vertinimas

101 Reikia konstatuoti, kad specialioje kelionių agentams skirtoje schemoje ir, konkrečiai kalbant, Ispanijos Karalystės nurodytame PVM direktyvos 308 straipsnyje nenumatyta jokia galimybė apskritai nustatyti kelionių agentų pelno maržos apmokestinamųjų vertę.

102 PVM direktyvos 318 straipsnyje leidžiama taikant specialias schemas, aiškiai išvardytas šios direktyvos XII antraštinės dalies 4 skyriuje, t. y. taikomas naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams arba antikvariniams daiktams, bendrai nustatyti apmokestinamųjų vertę, bet jame patikslinama, kad ši nuostata apima tik tam tikras sritis, kurias nepatenka kelionių agentų.

103 Todėl šioje srityje apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma pagal PVM direktyvos 308 straipsnį, remiantis kiekviena atskira kelionių agentų suteikta paslauga, o ne bendrai.

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

105 Todėl reikia pritarti ketvirtajam Komisijos kaltinimui.

106 Atsižvelgiant į visus pateiktus argumentus reikia konstatuoti, kad:

– netaikydama specialios kelionių agentams skirtos schemos savo vardu veikiančių mažmeninių kelionių agentų vykdomam kelionių, kurias organizuoja didmeninės agentų, mažmeniniam pardavimui,

– leisdama kelionių agentams tam tikromis nustatytomis aplinkybėmis rašyti šį skaitį faktų visą PVM sumą, kuri nėra susijusi su kliento iš tikrųjų sumokėtu mokesčiu, o klientui tuo atveju, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, atskaityti šį visą sumą nuo mokėtino 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 nagrinjamą bylos aplinkybes. Kadangi vienas iš keturių Komisijos reikalavimų nepatenkintas, ji padengia vieną ketvirtąją savo bylinėjimosi išlaidų, o Ispanijos Karalystę padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir tris ketvirtąsias Komisijos bylinėjimosi išlaidų.

108 Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnį, Vokietijos 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 nustatytomis aplinkybėmis rašyti įskaitą faktūrą visų pridėtinės 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 pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168, 226 ir 306–310 straipsnius.

2. Atmesti kitų ieškinio dalis.

3. Europos Komisija padengia vieną ketvirtąją savo bylinėjimosi išlaidų.

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

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

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.