

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. Krai?ska* 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. Ileši?s* [*M. Ileši?*], tiesneši *E. Jaraš?ns* [*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,

2. Visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis ceļotājam ["viajero"]. Tam uzliek nodokli dalībvalstī, kur ceļojumu aģents ir izvērsis savu uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras ceļojumu birojs ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodokļa 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē par šo pakalpojumu ir ceļojumu aģenta peļņas daļa, tas nozīmē starpību starp kopējo summu, kuru maksā ceļotājs ["viajero"], bez [PVN], un citu nodokļu maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām ceļojumu

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

[..]

4. Nodokli, ko citi nodokļa maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģenta par 2. punktā aprakstītajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam ["viajero"], nav tiesību nedz atskaitīt, nedz atmaksāt nevienam dalībvalstīm.

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. Dalībvalstis saskaņā ar šo nodaļu piemēro pašu PVN režīmu ceļojumu aģentūru darījumiem, kurus ceļotāju ["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 ceļotājam ["viajero"].

Par šo vienu pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dalībvalstīm, 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 ceļotājs ["viajero"], un faktiskajam izmaksam, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam ["viajero"].

309. pants

Ja darījumus, ko ceļojumu aģentūra uzticējusi citiem nodokļa maksātājiem, 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 maksātji iekasjuši no ceļojumu aģentūras par 307. pantā minētajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam ["viajero"], nav ne atskaitīti, ne atmaksājami nevienā dalībvalstī."

Citi PVN direktīvas noteikumi

4 PVN direktīvas 73. pants 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 cenu."

5 Šīs direktīvas 78. pants ir paredzēts:

"Summa, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

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

[..]."

6 Minētās 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. pants 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. pants, kurš attiecas uz rēķinu saturu, ir noteikts:

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

[..]

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājuma PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro pašu krtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..]."

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

“1. Lai vienkrāšotu 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. punkts ir paredzēts:

“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 organizēto ceļojumu pārdošanai klientiem.”

11 Likuma 37/1992 142. pantā ir noteikts:

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

Darījumos, kas veikti citam uzņēmumam, kuros ietilpst vienīgi preču vai pakalpojumu piegāde, kas pilnībā ietilpst nodokļa teritoriālās robežās, rīcīnā var norādīt pēc attiecīgās personas lūguma un ar nosaukumu “cenā iekārtās PVN summas” skaitli, kas iegūts, sareizinot kopā darījuma cenu ar seši un rezultātu sadalot ar 100. Šādas summas uzskatāmas par tieši nododamām, ko uzēmas uzņēmums, kas ir piegādes saņēmējs.”

12 Likuma 37/1992 146. pantā ir paredzēts:

“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 pretējo, nākamajos gados.

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

darījumiem, par kuriem šajā periodā radies iekasājams gadījums;

2) vispārīgā ar nodokli apliekamā summa nosakāma, sareizinot rezultātu ar 100 un sadalot rezultātu ar 100, un pieskaitot šo likuma 90. pantā noteikto standarta likmi.

3. Summa, kurai uzliek nodokli, nekad nedrīkst būt ar mēnusa zēmi.

Tomēr, ja summa, kurai uzliek nodokli, tiek noteikta vispārīgi, jebkura summa, ar kuru atskaitām summa pārsniedz summu, no kuras tā atskaitāma, var tikt pievienota atskaitāmā summā uzreiz nākamajā taksācijas periodā.”

Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

13 2007. gada 23. martā Komisija nosūtīja Spānijas Karalistei brīdinājuma vēstuli, vēršot pārdziņš minētās uzmanību uz Spānijas tiesību normu par paša režīmu ceļojumu aģentūru mēģinājamo nesaderību ar PVN direktīvas 306.–310. pantu sakarā ar šo režīma piemērošanu pakalpojumiem, kas tiek sniegti personām, kuras nav ceļotāji; Spānijas Karaliste uz šo vēstuli atbildēja ar 2007. gada 29. maija vēstuli.

14 2008. gada 1. februārī Komisija nosūtīja Spānijas Karalistei papildu brīdinājuma vēstuli, kurā tā apšaubīja, pirmkārt, Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta normas, kurās ir paredzēts izslēgt no pašā režīma piemērošanas jomas mazumtirdzniecības aģentūru veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošānu klientiem, otrkārt, šo likuma 142. pantā paredzēto paša normu attiecībā uz rādītāja izrakstīšanu un nodokļa atskaitīšanu un, treškārt, minētā likuma 146. pantā paredzētos noteikumus attiecībā uz nodokļa bāzes vispārīgā aprēķināšanu par katru taksācijas periodu.

15 Spānijas Karaliste uz šo brīdinājuma vēstuli atbildēja ar 2008. gada 19. maija vēstuli.

16 Neesot apmierinātai ar Spānijas Karalistes atbildi uz šo brīdinājuma vēstuli, Komisija 2009. gada 9. oktobrī sagatavoja argumentētu atzinumu, uz kuru šo dalībvalsts neatbildēja.

17 Šādos apstākļos Komisija nolēma celt šo prasību.

18 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 14. septembra rīkojumu Ehijas Republikai, Francijas Republikai, Polijas Republikai, Portugāles Republikai un Somijas Republikai tika atauts iestāties lietā Spānijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par pirmo iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

19 Komisija uzskata, ka PVN direktīvas 306.–310. pantā paredzētais pašais režīms ceļojumu aģentūru mēģinājums ir piemērojams vienīgi gadījumā, ja ceļojumi tiek pārdoti ceļotājiem (turpmāk tekstā – “uz ceļotāju vārsta pieeja”). Tā pārmēt Spānijas Karalistei ataušanu piemērot šo režīmu gadījumā, kad ceļojumi tiek pārdoti visa veida klientiem (turpmāk tekstā – “uz klientu vārsta pieeja”).

20 Šo iestāde atgādina, ka šajā 306.–310. pantā ir pārņemts būtībā Sesto direktīvas 26. panta 1.–4. punkts.

21 Komisija apgalvo, ka Savienības likumdevēja nolūks, pieņemot Sesto direktīvu, 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?rst? 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?rst? 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 aģentūrām, vienkrāsošanu un, otrkārt, PVN ieņēmumu sadali starp dalībvalstīm. Tāpat netiek apstrīdēts, ka uz klientu vārsta pieeja ir vislabāk piemērota šo mērķu sasniegšanai. Līdz ar to šī 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. Šī dalībvalsts pāc analoģijas balstās tostarp 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 šajā spriedumā, lai gan šajā lietā ir apskatāmā pašā režīma izņēmuma raksturs, Tiesa interpretēja Sestās direktīvas 26. pantu plaši, ņemot vērā režīma mērķim prevalēt pār šī panta formulējumu.

39 Uz klientu vārsta pieeja pretēji uz ceļotāju vārstajai pieejai ņem ievērot PVN neitralitātes principu, piemērojot vienlīdzīgu attieksmi pret operatoriem, kas pārdod kompleksos tīrisma braucienus tieši ceļotājiem, un operatoriem, kas šādos pakalpojumus pārdod citiem operatoriem.

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

41 Runājot par apgalvotajām nekonsekvencēm, uz ko atsaucas Komisija, saistībā, pirmkārt, ar frāzi “savā vārdā [attiecībā ar klientu]” Spēnijas Karaliste apstrīd to eksistenci. Komisija jaucot jēdzienu “[attiecībā ar klientu]”, kas izmantots Sestās direktīvas 26. panta angļu valodas versijā, ar jēdzienu “[attiecībā ar ‘savu’ klientu]”. Liekvārdība varētu būt vienīgi otrajā frāzē.

42 Turklāt Komisija pati izmantoja frāzi “kas rīkojas 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 pašo režīmu ceļojumu aģentūrām (COM(2002) 64, galīgā redakcija).

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

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

45 Turklāt Komisijas pieeja rada arī praktisku problēmu tādēļ, ka, ja pašais režīms ceļojumu aģentūrām 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 šo ceļojumu izmantos savā labā, un vai tas netiks pārdots kādai citai personai.

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

Tiesas vērtējums

47 Lai izvairītu šo pirmo iebildumu, ir jānosaka, vai, ņemot vērā ceļojumu aģentūrām piemērot šajā lietā apskatāmo pašo režīmu darījumiem, kurus tā noslēdz ne tikai ar “ceļotājiem”, bet arī 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 noteikums izmantojot vienu, bet cit – otru jēdzienu.

49 Lai gan ir šīs paši svarīgās atšķirības, Komisija apgalvo, ka burtiska interpretācija, kas balstīta uz pieņemto sešm Sestās direktīvas saskaņotā valodu versijām, 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” parādījies ne vienu reizi vien un ne tikai vienā konkrētā valodas versijā, tas tika izmantots vairākus citus 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 vairākus šīs direktīvas 306.–310. panta valodu versijās un dažkārt tas nav sistemātiski.

55 Visbeidzot šī sprieduma 42. punktā minētajā priekšlikumā direktīvai, ar kuru bija paredzēts aizstāt pastāvīgo tiesību aktu ar tekstu, kurā būtu iekļauta 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, pretī Komisijas apgalvotajam, pašā režīma ceļojumu aģentūrām tika 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 šī 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 tam, 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 aģentūrām 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 pašā transporta un izmitināšanas pakalpojumus, kas tiek sniegti daļēji, kurā ir uzskaitē muma faktiskā vadība vai pastāvīgā pārstāvniecība, teritorijā vai ārpus tās. Parasto tiesību normu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa uzlikšanas bāzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana radītu šiem uzskaitēm praktiskas grūtības sniegto 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?rojamās 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 katra individu?la pakalpojuma sniegšanu pieš?iršanu dal?bvalstij, kur? notika pakalpojuma gal?g? pat?ršana, 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?dzien? “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, šādi rēkojoties, tās aizstātu Savienības likumdevēju. Tomēr uz šo spriedumu nevar lietderīgi atsaukties šajā lietā, jo, pretēji pašajam režīmam ceļojumu aģentūrām, tiesību akti, kas tika apskatīti spriedumā minētajā lietā, bija viennozīmīgi.

67 Arguments, kas balstīts uz apgalvoto nekonsekvenci saistībā ar jēdziena “klients” interpretāciju nevis kā “ceļotāju”, bet gan kā “jebkāda veida klientu”, ir derīgs vienīgi attiecībā uz sēkotnājo Sestās direktivas angļu valodas versiju un vāciskā valodu versiju, kuras sagatavotas uz šīs angļu valodas versijas pamata un kurās šis jēdziens ir izmantots tikai vienu reizi. Runājot par PVN direktivas valodu versiju, kurās šis jēdziens ir izmantots sistemātiski tās 306.–310. pantā, šis arguments nav derīgs.

68 Attiecībā uz risku, ka ceļojumu aģentūras var piemērot minēto pašo režīmu pat tad, kad tās rēkojas kā starpnieks, pietiek norādīt, ka, ņemot vērā PVN direktivas 306. panta 1. punkta otrās daļas skaidrojumu, kas pavisam noteikti izslēdz šādu iespēju, šāds risks nav pamatots.

69 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, PVN direktivas 306.–310. pants ir jāinterpretē, pamatojoties uz klientu vērsto pieeju.

70 No minētā izriet, ka Komisijas izvirzītais pirmais iebildums ir jānoraida kā nepamatots.

Par otro iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

71 Komisija apgalvo, ka, izslēdzot no pašā režīma ceļojumu aģentūrām mazumtirdzniecības aģentūru veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošānu, Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts būtu pretrunā PVN direktivas 306. pantam.

72 Komisija apšauba pamatotību Spēnijas Karalistes sniegtajiem paskaidrojumiem, saskaņā ar kuriem šāda izslēgšana ir piemērojama vienīgi tad, ja mazumtirdzniecības aģentūra rēkojas trešās personas vārdā, proti, kas parasti ir vairumtirdzniecības aģentūras vārdā.

73 Saskaņā ar Komisijas viedokli šādas interpretācijas rezultātā ne tikai šā 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts zaudētu savu nozīmi, bet tā lielākajā daļā būtu arī *contra legem* un atširtos no oficiālās interpretācijas, kādu sniedza pašas Spēnijas iestādes, kā arī doktrinā. Turklāt, ja minētā izslēgšana būtu piemērojama vienīgi gadījumā, kad aģentūra rēkojas trešās personas vārdā, grūti iedomāties, ka tā attiektos vienīgi uz gadījumiem, kad ceļojumu organizācija vairumtirdzniecības aģentūra.

74 Komisija apgalvo, ka katrā ziņā minētā 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta formulējums nav PVN direktivas 306. panta pareizas transponēšanas rezultāts un nav viennozīmīgs.

75 Spēnijas Karaliste apgalvo, ka Komisijas minētā it kā oficiālā interpretācija ir tikai viedoklis, kas nav saistošs. Tā apgalvo, ka Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunktā ir vienīgi precizēts, ka mazumtirdzniecības ceļojumu aģentūras, kas rēkojas vairumtirdzniecības ceļojumu aģentūru vārdā, saviem pārdošanas darījumiem nevar piemērot pašo režīmu ceļojumu aģentūrām. Šis precizējums pilnībā atbilst PVN direktīvai, un attiecīgā norma ir viennozīmīga.

76 Savā atbildes rakstā uz repliku Spēnijas Karaliste apgalvo, ka tai nav pienākuma iesniegt pierādījumus, jo Komisija pamatoja šo iebildumu vienīgi ar publikācijām, kuras saskaņā ar Spēnijas tiesību sistēmu nav ne tiesību 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 izvirz?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 braucienus no ceļojumu aģentūras tirdzinieku labā. Šī norma ir nepieciešama, jo Komisija nepieņem ja risinājumu ar šo situāciju radītajai problēmai. Šī dalībvalsts uzsver, ka nekāda nodokļu 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 šīs 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 pašājam režimā ceļojumu aģentūrai šāda 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 nodokļu maksātājs savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Spēnija, 21. punkts). Kā enerģētikas norādīja savu secinājumu 26. punktā, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, atskaitīt nodokļa summai ir precīzi jāatbilst maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa summai.

92 Likuma 37/1992 142. pants attiecas nevis uz precīzu PVN summu, kāda iekasēta no pakalpojumiem, ko saņemmuši nodokļu 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 izslēgtas pats 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. pants, 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 direktīvā 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. pants ir pietiekami plaša piemērošanas joma, lai ļautu ieviest vispārēju 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 vērtējums

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 lietotām 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 vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Spānijas Karaliste:

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

- zināmos gadījumos atļaujot ceļojumu aģentūru rīņinā iekāut kopājo PVN summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekasēto PVN, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopājo maksājamo PVN summu, un

– at?aujot ce?ojumu a?ent?r?m, cikt?l t?m piem?rojams min?tais ?pašais rež?ms, visp?r?gi noteikt nodok?a b?zi katram nodok?u samaksas periodam,

nav izpild?jusi PVN direkt?vas 168., 226. un 306.–310. pant? paredz?tos pien?kumus.

Par ties?šan?s izdevumiem

107 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktam, ja lietas dal?bniekiem spriedums ir da??ji labv?l?gs un da??ji nelabv?l?gs, lietas dal?bnieki sedz savus ties?šan?s izdevumus paši. Tom?r Tiesa, ja to pamato lietas apst?k?i, var nolemt, ka lietas dal?bnieks papildus saviem ties?šan?s izdevumiem atl?dzina da?u no pret?j?s puses ties?šan?s izdevumiem. T? k? viens no Komisijas pamatiem netika apmierin?ts, tai ir j?piespriež atl?dzin?t ceturtda?u savu ties?šan?s izdevumu un Sp?nijas Karalistei ir j?piespriež atl?dzin?t savus ties?šan?s izdevumus, k? ar? tr?s ceturtda?as no Komisijas ties?šan?s izdevumiem.

108 Atbilstoši Reglamenta 140. pantam ?ehijas Republika, Francijas Republika, Polijas Republika, Portug?les Republika un Somijas Republika sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) Sp?nijas Karaliste:

– izsl?dzot no ?paš? rež?ma ce?ojumu a?ent?r?m 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 summu, kurai nav saist?bas ar no klienta faktiski iekas?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, un ?aujot klientam, kas ir nodok?u maks?t?js, atskait?t šo kop?jo maks?jam? pievienot?s v?rt?bas nodok?a summu, un

– at?aujot ce?ojumu a?ent?r?m, cikt?l t?m piem?rojams min?tais ?pašais rež?ms, visp?r?gi noteikt nodok?a b?zi katram nodok?u samaksas periodam,

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 168., 226. un 306.–310. pant? paredz?tos pien?kumus;

2) p?r?j? da?? pras?bu noraid?t;

3) Eiropas Komisija sedz ceturto da?u no saviem ties?šan?s izdevumiem;

4) Sp?nijas Karaliste sedz savus ties?šan?s izdevumu un atl?dzina tr?s ceturtda?as no Komisijas ties?šan?s izdevumiem;

5) ?ehijas Republika, Francijas Republika, Polijas Republika, Portug?les Republika un Somijas Republika sedz savus ties?šan?s izdevumus pašas.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – sp??u.