

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2014. gada 27. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – PVN – Sestā PVN direktīva – 12. panta 3. punkts – H pielikuma 5. kategorija – Direktīva 2006/112/EK – 98. panta 1. un 2. punkts – III pielikuma 5. punkts – Neitralitātes princips – Pasažieru un viāu bagāžas pārvadājumi – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru tiek piemērota atširgā PVN likme taksometru pārvadājumiem un pārvadājumiem ar nomas automobili ar autovadītāju

Apvienotās lietas C-454/12 un C-455/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar 2012. gada 10. jūlija lēmumu, kas reģistrēts Tiesā 2012. gada 10. oktobrī, tiesvedības

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

pret

Finanzamt Dresden-Süd

un

Eckard Pongratz, kas darbojas kā *Karin Oertel* maksātnespējas administrators, (C-455/12)

pret

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. G. Fernlunds (C. G. *Fernlund*) (referents), tiesneši K. Toadere (C. *Toader*) un E. Jarašāns (E. *Jarašiņas*),

ģenerālvokāts P. Mengoci (P. *Mengozzi*),

sekretārs A. Kalots Eskobars (A. *Calot Escobar*),

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Pro Med Logistik GmbH* vārdā – J. Seelinger, Rechtsanwalt,
- E. Pongratz vārdā – T. Küffner un T. Streit, Rechtsanwälte,
- Vācijas valdības vārdā – T. Henze un K. Petersen, pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz B. Tidore, avvocato dello Stato,

– Eiropas Komisijas vārdā – W. Mölls un C. Soulay, pārstāvji,

ņemot vērā pārcēnerladvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez
cēnerladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās
direktīvas 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem
– Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir
grozīta ar Padomes 2001. gada 19. janvāra Direktīvu 2001/4/EK (OV L 22, 17. lpp.; turpmāk
tekstā – “Sestā direktīva”), Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par
kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN
direktīva”), kā arī nodokļu neitralitātes principa interpretāciju.

2 Šie līgumi ir iesniegti tiesvedībā starp *Pro Med Logistik GmbH* (turpmāk tekstā – “*Pro Med*
”) un *Finanzamt Dresden-Süd* (Drēzdenes dienvidu daļas nodokļu administrācija), no vienas
puses, un *E. Pongratz* kā *K. Oertel* maksātnešpājas administratoru un *Finanzamt Würzburg*
(Vircburgas nodokļu administrācija), no otras puses, par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk
tekstā – “PVN”) par pasažieru pārvadājumiem ar noma automobiļiem no 2003. līdz 2007.
gadam.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā
veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas. [...]”

4 Šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmajā un otrajā daļā ir paredzēts:

“[PVN] standartlikmi nosaka katra dalībvalsts procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un
tā ir vienāda preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai. No 2001. gada 1. janvāra līdz 2005.
gada 31. decembrim šā pamatlīdzne nevar būt mazāka par 15 %.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā
procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to
kategoriju precēm un pakalpojumiem, kas norādīti H pielikumā”.

5 Minētās direktīvas H pielikums ar nosaukumu “Piegādājamo preču un sniedzamo
pakalpojumu saraksts, uz kuriem var attiecināt pazeminātas PVN likmes” ir izteikts šādi:

“Pārņemot turpmāk minētās preču kategorijas valstu likumos, dalībvalstis var izmantot apvienoto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju.

Kategorija [..]

Apraksts

5

pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumi.

[..]”

PVN direktīva

6 PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlīkmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlīkme ir vienāda”.

7 Saskaņā ar šīs direktīvas 97. panta 1. punktu:

“No 2006. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. decembrim šī pamatlīkme nevar būt mazāka par 15 %”.

8 Minētās direktīvas 98. panta 1. un 2. punkti ir noteikti:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādā kategorijā preču piegādei vai tādā kategorijā pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā”.

9 PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas sarakstā, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātās likmes, ir iekļauti “pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumi”.

Vēstības tiesības

10 Atbilstoši Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*) redakcijā, kas piemērojama pamatlīgumam un kas publicēta 2006. gada 13. decembrī (*BGBI.* 2006 I, 2878. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”), 12. panta 1. punktam nodoklis, kas jāpiemēro visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, no 2003. līdz 2006. gadam ir 16 % un 2007. gadam – 19 %.

11 Šī likuma 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkta b) punkts ir noteikts:

“Nodokļa likme ir samazināta līdz 7 % šādiem darījumiem:

b) pasažieru pārvadājumiem pa dzelzceļu, izņemot kalnu dzelzceļu, trolejbusos, atbilstošos maršrutos ar vieglajiem transportlīdzekļiem, taksometriem un prāmju pārvadājumos

aa) pašvaldības teritorijā vai

bb) ja p?rvad?jumu maršruts nep?rsniedz 50 km

[..].”

12 Likuma par personu p?rvad?jumiem (*Personenbeförderungsgesetz*, turpm?k tekst? – “*PBefG*”) redakcij?, kas public?ta 1990. gada 8. august? (*BGBI.* 1990 I, 1690. lpp.), ar groz?jumiem 1. pant? ir noteikts:

“Materi?ltiesisk? darb?bas joma

(1) Š? likuma normas tiek piem?rotas p?rvad?jumiem par atl?dz?bu vai komercp?rvad?jumiem ar tramvaju, trolejbusu un automobili. Par atl?dz?bu tiek uzskat?ta ar? ekonomisku priekšroc?bu netieša pieš?iršana t?d?j?di atbalst?t?s komercdarb?bas rentabilit?tei.

(2) Šis likums netiek piem?rots p?rvad?jumiem

1. ar automobili, ja kop?j? atl?dz?ba nep?rsniedz ekspluat?cijas izdevumus;

2. ar ?tr?s pal?dz?bas automobili, ja tas tiek izmantots slimo, ievainoto vai personu, kam nepieciešama apr?pe, p?rvad?šanai, kuriem p?rvad?šanas laik? ir vajadz?ga speci?la medic?niska apr?pe vai ?pašs ?tr?s pal?dz?bas automobi?a apr?kojums vai kuriem tas ir j?paredz to vesel?bas st?vok?a d??.”

13 *PBefG* 2. panta 1. punkta 4. apakšpunkt? ir paredz?ts:

“Ikvienam, kas nodrošina pasažieru p?rvad?jumus 1. panta 1. punkta izpratn?,

[..]

4. ar neregul?ri izmantotiem motoriz?tiem transportl?dzek?iem (46. pants),

ir j?b?t at?aujai. Tas ir uz??m?js š? likuma izpratn?.”

14 *PBefG* 13. panta 4. punkta pirmais teikums ir formul?ts š?di:

“Taksometra p?rvad?jumu gad?jum? ir j?atsaka at?auja, ja pras?t? p?rvad?šana ietekm? transporta visp?r?j?s intereses, kait?jot viet?j?s taksometru darb?bas kapacit?tei.”

15 *PBefG* 21. panta 1.–3. punkt? ir noteikts:

“(1) Uz??m?jam ir j?veic darb?ba, kuras veikšanai tas ir sa??mis at?auju, un j?uztur t? saska?? ar transporta visp?r?jam interes?m un tehniskajam st?voklim at?aujas sp?k? esam?bas laik?.

(2) Par at?auju izsniegšanu kompetent? iest?de var vienoties ar uz??m?ju par termi?u darb?bas uzs?kšanai.

(3) Par at?auju izsniegšanu kompetent? iest?de var noteikt uz??m?jam paplašin?t vai main?t savu p?rvad?šanas darb?bu, ja transporta visp?r?j?s intereses prasa un ja var pie?emt, ka uz??m?ja ieguld?tais kapit?ls pietiekami rada pe??u un ir ticis pietiekami amortiz?ts, ?emot v?r? ekonomisko situ?ciju, un ka p?d?jais min?tais ir sasniegjis vajadz?go tehnisk?s att?st?bas l?meni.”

16 *PBefG* 22. pant? ir paredz?ts:

“Uz??m?jam ir j?veic p?rvad?jumi, ja

1. ir iev?roti p?rvad?juma nosac?jumi;
2. p?rvad?jums ir iesp?jams ar parasti izmantotajiem l?dzek?iem;
3. p?rvad?jumu nekav? apst?k?i, ko uz??m?js nevar paredz?t un ko tas nevar ar? nov?rst”.

17 Atbilstoši *PBefG* 46. panta 2. punkta 1.–3. apakšpunktam taksometru p?rvad?jumi un p?rvad?jumi ar nomas automobili ir “neregul?ru pakalpojumu” da?das formas, kam ir vajadz?gas at?aujas atbilstoši š? likuma 2. panta 1. punkta 4. apakšpunktam.

18 *PBefG* 47. pant? ir paredz?ts:

“(1) Taksometru p?rvad?jumi ir pasa?ieru p?rvad?šana ar vieglajiem automobi?iem, ko uz??m?js tur gatav?b? iest?žu at?aut?s viet?s un ar ko tas veic braucienus uz klienta nor?d?tu vietu. Uz??m?js var uz?emties p?rvad?šanas uzdevumus ar? brauciena laik? vai no uz??muma atrašan?s vietas.

(2) Taksometri var tikt tur?ti gatav?b? tikai pašvald?b?, kur? ir uz??m?ja juridisk? adrese. Iepriekš pas?t?ti braucieni var tikt veikti ar? no cit?m pašvald?b?m. Iest?de, kuras kompetenc? ir izsniegt at?aujas, var, vienojoties ar cit?m iest?d?m, kas ir kompetentas izsniegt at?aujas, ?aut taksometrus tur?t r?c?b? novietn?s, kuras ir at??vusi administr?cija un kuras atrodas pašvald?b?, kur? nav uz??m?ja juridisk?s adreses, un paredz?t liel?ku apgabalu.

(3) Feder?l?s zemes vald?ba ir ties?ga ar noteikumiem noteikt pakalpojuma sniegšanas pien?kuma apjomu, taksometru stacij?m piem?rojam? noteikumus, k? ar? pakalpojuma norises deta?as. T? var dele??t šo uzdevumu, pie?emot noteikumus. Noteikumos it ?paši var paredz?t normas par:

1. faktu, ka taksometri tiek tur?ti gatav?b? ?pašos gad?jumos, tostarp gatav?bas dienest?,
2. p?rvad?jumu piepras?jumu pa t?lruni pie?emšanu un izpildi,
3. p?rvad?šanas darb?bu un radiosazi?as sist?mu,
4. personu ar invalidit?ti p?rvad?šanu,
5. slimo p?rvad?šanu, cikt?l runa nav par p?rvad?jumu 1. panta 2. punkta 2. apakšpunkta izpratn?.

(4) Pien?kums veikt p?rvad?jumus past?v tikai p?rvad?jumiem, kas notiek atbilstoši *PBefG* 51. panta 1. punkta pirmajam un otrajam teikumam un 2. punkta pirmajam teikumam noteiktaj? fiks?tu atl?dz?bu piem?rošanas zon? (oblig?t? pakalpojuma zona).

(5) Taksometru noma person?m, kas pašas vada automobili, ir aizliegta.”

19 *PBefG* 49. panta 4. punkts ir izteikts š?d? redakcij?:

“P?rvad?jumi ar nomas automobi?iem ir pasa?ieru p?rvad?jumi ar automobi?iem, kas tiek piln?b? iznom?ti tikai p?rvad?šanai un ar ko uz??m?js veic braucienus, kuru m?r?i, galam?r?i un norisi nosaka nomnieks, un kas nav taksometru p?rvad?jumi 47. panta izpratn?. Ar nomas

automobi?iem var tikt izpild?ti tikai tie p?rvad?šanas piepras?jumi, kas sa?emti uz??muma juridiskaj? adres? vai uz??m?ja dz?vesviet?. P?c p?rvad?šanas uzdevuma izpildes nomas automobilim nevajadz?ties ir j?atgriežas uz??muma atrašanās viet?, iz?emot, ja pirms brauciena no uz??muma atrašanās vietas vai dz?vesvietas vai brauciena laik? pa t?lruni ir sa?emts jauns p?rvad?šanas uzdevums. P?rvad?šanas piepras?jums, kas sa?emts autonomas uz??muma atrašanās vietas, ir j?re?istr? un šis ieraksts ir j?glab? vienu gadu. P?rvad?šanas piepras?jumu pie?emšana, nodošana un izpilde, k? ar? automobi?a nodošana r?c?b? un p?rvad?šanas ar autonomas automobi?iem rekl?ma nevar b?t t?da, kas individu?li vai kop? rada sajaukšanu ar taksometru p?rvad?jumiem. Uz autonomas automobi?iem nevar lietot taksometriem rezerv?tos apz?m?jumus un paz?mes. 21. un 22. pantu nepiem?ro”.

20 *PBefG* 51. pants ir paredz?ts:

“(1) Feder?l?s zemes vald?ba ir ties?ga noteikumos noteikt atl?dz?bu par taksometru p?rvad?jumiem un to nosac?jumus. Noteikumos ir ?paši var paredz?t š?das normas:

1. pamatcenu, cenu par kilometru, cenu par stund?m,
2. papildmaksas,
3. avansa maks?jumus,
4. r??inu izrakst?šanu,
5. maks?šanas noteikumus,
6. ?pašu vienošanos par oblig?t? pakalpojuma zonu pie?aujam?bu.

Feder?l?s zemes vald?ba noteikumos var dele??t š?s ties?bas.

(2) ?pašas vienošanās par oblig?to pakalpojumu zon?m ir likum?gas tikai tad, ja

1. tiek noteikts konkr?ts laikposms, ikm?neša minim?lais braucienu skaits vai minim?lais apgroz?jums,
2. tas neietekm? p?rvad?jumu tirgus organiz?ciju,
3. p?rvad?jumu atl?dz?bas un nosac?jumi tiek noteikti rakstiski,
4. feder?l?s zemes noteikumos ir paredz?tas oblig?tas at?aujas vai deklar?cija.

(3) Transporta atl?dz?bas un nosac?jumi tiek noteikti, piem?rojot p?c analo?ijas 14. panta 2. un 3. punktu un 39. panta 2. punktu.

(4) Pilnvarot?s iest?des var vienoties kop?g? nol?gum? par vienotu transporta cenu un nosac?jumiem zonai, kas neietilpst iest?des, kam ir pien?kums noteikt transporta cenas un nosac?jumus, kompetences jom?.

(5) Lai piem?rotu transporta atl?dz?bas un nosac?jumus, 39. pants ir j?piem?ro p?c analo?ijas.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

Lieta C-454/12

21 *Pro Med* ir saska?? ar V?cijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba ar ierobežotu atbild?bu, kam

tostarp ir at?auja veikt p?rvad?jumus ar nomas automobi?iem, pamatojoties uz *PBefG* 2. panta 1. punkta 4. apakšpunktu, bet nav – taksometra p?rvad?jumiem, kas nor?d?ta *PBefG* 47. pant?.

22 2006. un 2007. gada laik? *Pro Med* nodrošin?ja slimo p?rvad?jumus uz slimokases r??ina ar automobi?iem, kas nebija ?paši apr?koti šim uzdevumam.

23 2007. gada 27. novembr? *Pro Med* piekrita visiem 2007. gada 1. oktobra l?gum? starp A slimokasi un taksometru un nomas automobi?u uz??m?ju apvien?bu (*Taxi? und Mietwagenunternehmerverband*, turpm?k tekst? – “apvien?ba”) par A slimokas? apdrošin?to pacientu p?rvad?jumiem, izmantojot taksometru uz??mumus. Atbilstoši š? l?guma 1. panta 1. punkta pirmajam teikumam t? priekšmets ir taksometru uz??mumu, kas ir apvien?bas biedri, piedal?šan?s A slimokas? apdrošin?to slimo p?rvad?šan?. Atbilstoši min?t? l?guma 5. punkta 1. punktam atl?dz?ba par slimo p?rvad?jumiem tiek noteikta atbilstoši nol?gumam par atl?dz?bu l?guma 1. pielikum?.

24 P?c *Finanzamt Dresden?Süd* veikt?s fisk?l?s kontroles *Pro Med* tika pras?ts deklar?t p?rvad?jumu pakalpojumu, ko t? veica atbilstoši starp A slimokasi apvien?bu nosl?gtajam l?gumam ar PVN standartlikmi, kas paredz?ta *UStG* 12. panta 1. punkt?. T?s s?dz?bas, kur?s t? prasa it ?paši noteikt samazin?tu likmi, kas ir noteikta ar *UStG* 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkt?, netika apmierin?tas.

25 *Pro Med* c?la pras?bu *Finanzgericht* [Finanšu ties?]. T? nosprieda, ka *Pro Med* nebija ties?bu piem?rot samazin?tu likmi apl?kojamajiem transporta pakalpojumiem t?d??, ka, t? k? tai nav atbilstošas at?aujas, t? nav sniegusi taksometru transporta pakalpojumu. Tom?r *Finanzgericht* pauda šaubas par atš?ir?g?s attieksmes starp ab?m uz??mumu kategorij?m pamatot?bu. Taksometru uz??mumi, kam bija iesp?ja sniegt transporta pakalpojumu slimokas?m, kuriem netiek piem?roti pils?tas sabiedriskajam transportam piem?rojamie tarifi, un kas ir balst?ti uz nol?gumiem, kuri nosl?gti ar slimokas?m. Šiem p?rvad?šanas pakalpojumiem t?gad nepiem?t b?tiskas pils?tas sabiedrisk? transporta iez?mes, ar kur?m ir pamatots nodok?u atvieglojums.

26 *Pro Med* iesniedza kas?cijas s?dz?bu par šo *Finanzgericht* l?mumu, ar kuru tai ir atteikta iesp?ja piem?rot samazin?tu likmi apgroz?jumam no slimnieku transporta pakalpojumiem, ko t? nodrošin?ja.

27 Iesniedz?jtiesa jaut? par to, vai selekt?v? valsts ties?bu norma, kas iek?auta *UStG* 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkta a) punkt?, ir sader?ga ar nodok?u neitralit?tes principu Tiesas interpret?cij?. No vienas puses, š? tiesa uzskata, ka no pat?r?t?ja viedok?a gan taksometri, gan nomas automobi?i ar autovad?t?ju kalpo pasažieru p?rvad?šanai, kas liktu uzskat?t šos pakalpojumus par sal?dzin?miem. No otras puses, š? tiesa uzskata, ka past?v b?tiskas atš?ir?bas starp šiem diviem pasažieru p?rvad?šanas veidiem attiec?b? uz to attiec?gajiem izpildes nosac?jumiem pat tad, ja past?v ?pašs nol?gums starp taksometru uz??mumu un noz?m?giem klientiem attiec?b? it ?paši uz brauciena cenas noteikšanu, pakalpojuma sniegšanas pien?kumu un p?rvad?šanas pien?kumu, atš?ir?bas, kas var?tu izsl?gt min?t? principa p?rk?puma esam?bu.

28 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* [Feder?l? finanšu tiesa] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Sest?s direkt?vas] 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta treš? da?a, skat?ta kop? ar H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direkt?vas 98. panta 1. punkts, skat?ts kop? ar III pielikuma 5. punktu, iev?rojot neitralit?tes principu, liedz t?du valsts tiesisko regul?jumu, kas pasažieru p?rvad?šanai ar taksometriem viet?j? satiksm? paredz samazin?tu [PVN] likmi, turpretim pasažieru p?rvad?jumiem ar t? d?v?tajiem nomas automobi?iem viet?j? satiksm? ir piem?rojama

nodokļa standartlikme?

2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme tam, vai braucienus, pamatojoties uz šādiem nolīgumiem ar lielajiem klientiem, ar gandrīz vienādiem noteikumiem veic taksometru uzņēmumi vai automobiļu nomas uzņēmumi?”

Lieta C-455/12

29 *K. Oertel* pilsētā A kopš 1994. gada decembra beigām vada nomas ar autovadītāju uzņēmumu. Pakalpojumu skaiti ietilpst pasažieru pārvadāšana, slimnieku pārvadāšana (sēdus), dialīzes braucieni, skolēnu pārvadājumi, kurjera pakalpojumi un materiālu braucieni, viesnīcu un lidmašīnu maiņa, pilsētas apskates braucieni, kā arī maiņas no vienas vietas uz otru braucienų organizācija.

30 *K. Oertel* klientu skaiti ietilpa ne tikai šādi konkrēti klienti, bet arī daudzi pastāvīgi klienti, kā arī noteikts klientu skaits, kas radīja ievērojamu apgrozījumu. Pakalpojumu pieprasījumi un pasūtījumi tika pieņemti pa tālruni vai attiecīgi telefaksu vai elektronisko pastu. Maksa par braucieniem tika noteikta atbilstoši noteiktās tarifu zonas sadalītam plānam, kas ļauj aprēķināt galīgo cenu, kura jāmaksā klientiem. Attiecīgajā laikposmā *K. Oertel* rīcībā bija desmit automobiļi, kas piederēja viņas uzņēmumam.

31 Savas PVN deklarācijas par 2003.–2006. gadu *K. Oertel* savam apgrozījumam no autonomas ar autovadītāju par maršrutiem, kas pārsniedz 50 km vai pilsētā A, piemēroja samazināto PVN likmi, proti, 7 %.

32 *Finanzamt Würzburg* noraidīja deklarācijas un piemēroja attiecīgajiem darījumiem PVN standartlikmi, proti, 16 % likmi.

33 *K. Oertel* cēla prasību *Finanzgericht*. Tā bērtībā noraidīja prasību, kurā prasītāja lūdza piemērot samazinātu nodokļa likmi strādājumiem darījumiem. Tā paskaidroja, ka *K. Oertel* neatbilst nosacījumiem samazinātas nodokļa likmes piemērošanai un regulējums, kurā šīs likmes piemērošana ir paredzēta tikai taksometru uzņēmumiem, atbilstot Konstitūcijai. *K. Oertel* nevarot prasīt šīs likmes piemērošanu, arī pamatojoties uz Sesto direktīvu, kā arī nevar atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu. *Finanzgericht* gan uzskata, ka divu dažādu likmju piemērošana, protams, ierobežo konkurenci starp diviem uzņēmumu veidiem, jo to pakalpojumi ir līdzīgi, bet šis ierobežojums būtu attaisnots, it īpaši ar sabiedriskajam interesēm gadījumā, kad taksometru uzņēmumi sniedz pilsētas transporta pakalpojumus, kas notiek tikai tās teritorijā un to aptver.

34 *K. Oertel* iesniedza kasācijas sūdzību par šo lēmumu, ar ko tai ir atteikta samazinātas PVN likmes piemērošana.

35 Attiecībā uz *UStG* 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkta a) punkta saturu ar nodokļu neitralitātes principu, atbalstot tās pašas šaubas, kas ir lietā C-454/12, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Sesto direktīvas] 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar H pielikuma 5. kategoriju, ievērojot neitralitātes principu, liedz tādai valsts tiesisko regulējumu, kas pasažieru pārvadāšanai ar taksometriem vietējā satiksmē paredz samazinātu apgrozījuma nodokļa likmi, turpretim pasažieru pārvadājumiem ar tādā veidājiem nomas automobiļiem vietējā satiksmē ir piemērojama nodokļa standartlikme?”

36 Ar 2013. gada 30. oktobra vēstuli iesniedzējtiesa tika informēta par to, ka kasācijas

s?dz?bu, ko taj? iesniedza K. Oertel, p?r??ma E. Pongratz k? K. Oertel uz??muma maks?tnesp?jas administrators.

37 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2012. gada 20. novembra r?kojumu abas lietas tika apvienotas rakstveida un mutv?rdu proces? un sprieduma tais?šanai.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu liet? C?454/12 un vien?go jaut?jumu liet? C?455/12

38 Ar pirmo jaut?jumu liet? C?454/12 un vien?go jaut?jumu liet? C?455/12, kas ir j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta treš? da?a, skat?ta kop? ar t?s H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direkt?vas 98. panta 1. un 2. punkts, skat?ts kop? ar III pielikuma 5. punktu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principu ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie liedz pasažieru p?rvad?šanas viet?j? satiksm? divu veidu, proti, pirmk?rt, ar taksometru un, otrk?rt, ar nomas automobi?iem ar autovad?t?ju, pakalpojumiem piem?rot divas daž?das nodok?u likmes – vienu samazin?tu un otru standarta.

39 PVN direkt?vas 96. pant? ir paredz?ts, ka pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai ir piem?rojama vien?da PVN likme – standartlikme.

40 Atk?pjoties no š? principa, š?s direkt?vas 98. panta 1. punkt? dal?bvalst?m ir atz?ta iesp?ja piem?rot vienu vai vair?kas samazin?tas PVN likmes. Atbilstoši š? panta 2. punktam samazin?t?s PVN likmes var piem?rot tikai š?s direkt?vas III pielikum? esošo kategoriju pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanai.

41 PVN direkt?vas III pielikuma 5. punkt? ir at?auts piem?rot samazin?tu likmi pasažieru un vi?u bag?žu p?rvad?jumiem.

42 Šaj?s ties?bu norm?s ietvertie noteikumi b?t?b? ir identiski Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmaj? un trešaj? da??, k? ar? H pielikuma 5. kategorij? paredz?tajiem noteikumiem.

43 Tiesa attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešo da?u jau ir nospriedusi, ka š?s ties?bu normas tekst? nav noteikts, ka t? b?tu interpret?jama k? pras?ba piem?rot samazin?tu likmi tikai tad, ja t? attiecas uz visiem pakalpojumu kategorijas aspektiem atbilstoši t?s pašas direkt?vas H pielikumam; l?dz ar to nav izsl?gta selekt?va samazin?tas likmes piem?rošana ar nosac?jumu, ka t? nerada nek?du konkurences trauc?juma risku (skat. 2010. gada 6. maija spriedumu liet? C?94/09 Komisija/Francija, l?4261. lpp., 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tiesa preciz?ja ar?, ka, t? k? PVN direkt?vas 98. panta 1. un 2. punkt? b?t?b? ir p?r?emts Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta formul?jums, uz to ir j?attiecina Tiesas sniegt? interpret?cija par šo p?d?jo ties?bu normu (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Francija, 27. punkts).

44 L?dz ar to Tiesa secin?ja, ka, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, kas piem?t kop?jai PVN sist?mai, dal?bvalst?m ir iesp?ja piem?rot samazin?tu PVN likmi pakalpojumu kategorijas, kas noteikta Sest?s direkt?vas H pielikum?, konkr?tiem un specifiskiem aspektiem (skat. šaj? zi?? iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/Francija, 26. un 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 No t? izriet, ka dal?bvalst?m pieš?irt?s iesp?jas selekt?vi piem?rot samazin?tu PVN likmi izmantošana ir pak?auta diviem nosac?jumiem, pirmk?rt, samazin?t?s likmes piem?rošanas nol?k? izdal?t tikai konkr?tus un specifiskus attiec?g?s pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrk?rt, iev?rot nodok?u neitralit?tes principu. Šo nosac?jumu m?r?is ir nodrošin?t, lai dal?bvalstis

izmantotu šo iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka izvēlētais samazinātais likme tiek piemērota vienmērīgi un korekti, kā arī lai novērstu krāpšanu, izvairīšanos no jebkādas nodokļu maksāšanas un jebkādu iespējamu āunprātīgu izmantošanu (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. Komisija/Frāncija, 30. punkts).

46 Tādējādi ir jāpārbauda, vai pasažieru pārvadāšana ar taksometru attiecībā uz kuru tādā valsts tiesiskajā regulājumā, kāds ir pamatlietā, ir paredzēta samazināta PVN likme, ir “pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu” konkrēts un specifisks aspekts, kas iekļauts gan PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā, gan Sestās direktīvas H pielikuma 5. kategorijā, un vajadzības gadījumā, vai šīs likmes piemērošana tikai šiem pasažieru pārvadājumiem ar taksometru ietekmē nodokļu neitralitātes principu.

Par “konkrēta un specifiska aspekta” jēdzienu

47 Lai atbildētu uz jautājumu, vai pasažieru pārvadāšana ar taksometru pilsētā ir pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts, ir jāpārbauda, vai runa ir par pakalpojuma sniegšanu, kura ir identificējama atsevišķi no citiem šīs kategorijas pakalpojumiem (skat. pāc analoģijas iepriekš minēto spriedumu liet. Komisija/Frāncija, 35. punkts).

48 Šajā ziņā no lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu sniegtās informācijas izriet, ka taksometru uzņēmumi tiek pilnībā uzskatīti par pasažieru pārvadājumu publisko pakalpojumu sniedzējiem, kuru darbībā ir jāsaņem kompetentas iestādes izsniegta atļauja, ar ko ir saistīti būtiski pienākumi. Tie it īpaši ietver to darbības uzturēšanu atbilstoši vispārīgā transporta interesēm (PBefG 21. pants), pārvadājumu veikšanu (PBefG 22. pants) un noteikumu par tarifiem ieviešanu (PBefG 47. panta 4. punkts un 51. panta 1. punkts).

49 Tiesiskais regulējums, kas atšķirībā no autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem liek taksometru uzņēmumiem sniegt pārvadāšanas pakalpojumus, uzņemties pienākumu būt gatavībā, kas tiem liedz atteikt pārvadājumu, it īpaši gaidot izdevīgāku braucienu, vai gūt labumu no situācijām, kurās tie varētu prasīt maksu par pārvadājumu, kas atšķirtas no oficiālā tarifa, var raksturot atšķirīgus pakalpojumus.

50 Šādos apstākļos pasažieru pārvadāšana pilsētā ar taksometru var tikt uzskatīta par pakalpojumu, kas ir identificējams pats par sevi, atsevišķi no aplūkojamās kategorijas pakalpojumiem, proti, pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumiem. Šā darbībā ietilpst ar to var būt šīs kategorijas konkrēts un specifisks aspekts.

51 Tomēr valsts tiesai ir jāpārbauda, ievērojot valsts tiesisko regulējumu un apstākļus, kādos tajā ir celta prasība, vai tas tā ir pamatlietā.

Par nodokļu neitralitātes principa ieviešanu

52 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips it īpaši nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgus preces vai līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence, tādā attiecībā uz šādu precēm vai pakalpojumiem ir jāpiemēro vienāda PVN likme (skat. spriedumu liet. 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-259/10 un C-260/10 *The Rank Group*, l. 10947. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Lai noteiktu, vai divi pakalpojumi ir līdzīgi šīs judikatras izpratnē, vispirms ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis, tomēr izvairoties no mēslojuma nošķiršanām, kas balstītas uz nenozīmīgam atšķirībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *The Rank Group*, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Tātad divi pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādam vajadzībam, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāv šīs atšķirības nozīmīga veida neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *The Rank Group*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Turklāt ir jāatgādina, ka novērtējot pakalpojumu salīdzināmību, ir jāsalīdzina ne tikai atsevišķi pakalpojumi, bet jāņem vērā konteksts, kādā tie tiek sniegti (skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā *C-357/07 TNT Post UK*, Krājums, I-3025. lpp., 38. punkts).

56 Šajā ziņā Tiesa pieņēma, ka izņēmuma gadījumos, ievērojot attiecīgās jomas specifiskos apstākļus, atbilstošs tiesiskais regulējuma atšķirības un juridiskais režīms, kas reglamentē attiecīgo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, atšķirības var izraisīt nošķiršanu no patērētāja viedokļa, raugoties no tā paša vajadzību apmierināšanas viedokļa (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *The Rank Group*, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Tādējādi ir jāņem vērā arī dažāds tiesiskais prasības, kas ir paredzētas abiem šā sprieduma 48. punktā paredzētajiem transporta veidiem un tādējādi to attiecīgajam iezīmēm, kas tās atšķir vienu no otra no vidusmēra patērētāju viedokļa.

58 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa precīzi, ka autonomas ar autovadītāju uzņēmumi var izpildīt tikai tos pārvadāšanas pieprasījumus, kas ir ienākusi uzņēmuma juridiskajā adresē vai uzņēmuma dzīvesvietā, bet taksometru uzņēmumiem ir atļauts izpildīt pieprasījumu, kas nozīmē, ka automobiļiem jāatrodas noteiktā vietā vai tie ir pieejami pa tīrli. Tā uzsvēra arī, ka pastāv atšķirības starp šiem diviem transporta veidiem attiecībā uz pārvadāšanas pieprasījumu pieņemšanu, nodošanu un izpildi, kā arī attiecībā uz automobiļa nodošanu rēķinā un reklāmu. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šīs atšķirības, individuāli vai tās kopā, ņemot, var novērst jebkuru sajaukšanas risku starp taksometru pārvadājumiem un autonomas ar autovadītāju transportu. Visbeidzot tā norādīja, ka taksometriem rezervētais apzīmējums un pazīmes nevar tikt izmantotas uz nomas ar autovadītāju automobiļiem.

59 Šādas atšķirības likumgo prasību ziņā, kas tiek noteiktas abiem attiecīgajiem transporta veidiem, ja tās ir pierādītas, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, var radīt no vidusmēra patērētāja viedokļa atšķirību starp šiem transporta veidiem, no kuriem katrs var apmierināt nošķirtas vajadzības, kas uz to attiecas, un tādējādi noteicoši ietekmēt lēmumu par labu vienam vai otram transporta veidam, jo nodokļu neitralitātes princips neliedz tiem paredzēt dažādu attieksmi nodokļu ziņā.

60 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz lietā C-454/12 uzdoto pirmo jautājumu un vienāgo jautājumu lietā C-455/12 ir jāatbild, ka Sestās direktivas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direktivas 98. panta 1. un 2. punkts, skatīti kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz pasažieru pārvadāšanas vietējā satiksmē diviem veidiem, proti, pirmkārt, ar taksometru un, otrkārt, ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, pakalpojumiem piemērot divas dažādas nodokļu likmes – vienu samazinātu un otru standarta, jo, pirmkārt, dažādo likuma prasību dēļ, kas ir noteiktas šiem diviem pārvadājumu veidiem, pasažieru pārvadājumi pilsētā ar taksometru ir pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu

kategorijas konkrēts un specifisks aspekts, kas norādīts šo direktīvu pielikumu minētajā kategorijā un 5. punktā, un, otrkārt, minētās atšķirības izšķirīgi ietekmē pasažiera lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem. Valsts tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai tas tā ir pamatlietā.

Par otro jautājumu lietā C-454/12

61 Ar otro jautājumu lietā C-454/12 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu lietā C-454/12 un uz vienojuma jautājumu lietā C-455/12, ir jāpievērš uzmanība tam, ka taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem ir jāsniedz savi pakalpojumiem atbilstoši pašai vienošanās, kas bez atšķirības ir piemērojama dažādiem uzņēmumiem un ar gandrīz vienādiem nosacījumiem.

62 Kā tas ir minēts šā sprieduma 46. punktā, lai noteiktu, vai dalībvalstij šādos apstākļos ir iespēja piemērot samazinātu PVN likmi pasažieru pārvadājumiem pilsētā ar taksometru, bet piemērot standartlikmi pārvadājumiem, kas tiek veikti ar nomašā automobili ar autovadītāju, ir jāpārbauda, vai šā pakalpojumu sniegšana ir “pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu” konkrēts un specifisks aspekts, kas iekļauts gan PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā, gan Sestās direktīvas H pielikuma 5. kategorijā, un vajadzības gadījumā, vai šā likmes piemērošana tikai šiem pasažieru pārvadājumiem ar taksometru ietekmē nodokļu neitralitātes principu.

63 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka aplūkojamie pakalpojumi būtībā sastāv no pacientu pārvadāšanas, kas notiek atbilstoši nolīgumam starp A slimokasi un apvienību, kas bez izšķirības piemērojama taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, kas ir tās biedri. No Tiesas iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pārvadājumu tarifi tiek noteikti šajā nolīgumā un tie tiek piemēroti vienādi abām transporta kategorijām. Turklāt minētais nolīgums nerada nekādus pārvadāšanas un pakalpojumu pienākumus šā mērķa pārvadājumu kategorijām papildus tiem, kas jau pastāv atbilstoši līgumam, proti, pārvadājuma efektīvai izpildei. Tātad atbilstoši šim nolīgumam taksometru uzņēmumiem netiek paredzētas papildus tiesiskās prasības.

64 Ja šie apstākļi iestājas, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tai šāds gadījums ir jānolemj, ka nolīguma starp A slimokasi un apvienību pasažieru pārvadājumi ar taksometru nav pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu pakalpojuma kategorijas konkrēts un specifisks aspekts. Turklāt šā darbība tātad ir jāuzskata par līdzīgu no vidusmēra patērētāja viedokļa pasažieru pārvadāšanai pilsētā ar nomašā automobili ar autovadītāju. Tomēr tas nevar izslēgt, ka slimo pārvadāšana atbilstoši nolīgumiem, ko noslēgušas slimokases, no vienas puses, un pasažieru pārvadāšanas uzņēmumi, no otras puses, kopumā var būt pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts šā sprieduma 44. punktā minētās judikatūras izpratnē.

65 Tādējādi uz otro jautājumu lietā C-454/12 ir jāatbild, ka savukārt Sestās direktivas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatāta kopā ar H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direktivas 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz diviem pasažieru un vienu bagāžas pārvadājumu pilsētā veidiem, proti, pirmkārt, taksometru uzņēmumiem un, otrkārt, autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, piemērot atšķirīgas PVN likmes, ja atbilstoši pašam nolīgumam, kas bez atšķirības ir piemērojams taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, kuri ir to noslīguši, pasažieru pārvadāšana ar taksometru nav pasažieru un vienu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts un ja šā darbībā, kas veikta saskaņā ar minēto nolīgumu, tiek uzskatāta par līdzīgu no vidusmēra pasažiera viedokļa pasažieru pārvadāšanai ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

66 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozāta ar Padomes 2001. gada 19. janvāra Direktīvu 2001/4/EK, 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatāta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar tās III pielikuma 5. punktu, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz pasažieru pārvadāšanas vietējā satiksmē divu veidu, proti, pirmkārt, ar taksometru un, otrkārt, ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, pakalpojumiem piemērot divas dažādas nodokļu likmes – vienu samazinātu un otru standarta, jo, pirmkārt, dažādo likuma prasību dēļ, kas ir noteiktas šiem diviem pārvadājumu veidiem, pasažieru pārvadājumi pilsētā ar taksometru ir pasažieru un vienu bagāžas pārvadājumu kategorijas konkrēts un specifisks aspekts, kas norādīts šo direktīvu pielikumu minētajā kategorijā un 5. punktā, un, otrkārt, minētās atšķirības izšķirīgi ietekmē pasažiera lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem. Valsts tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai tas tā ir pamatlietā;

2) savukārt Sestās direktivas 77/388, kas ir grozāta Direktīvu 2001/4, 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatāta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz diviem pasažieru un vienu bagāžas pārvadājumu pilsētā veidiem, proti, pirmkārt, taksometru uzņēmumiem un, otrkārt, autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, piemērot atšķirīgas pievienotās vērtības nodokļa likmes, ja atbilstoši pašam nolīgumam, kas bez atšķirības ir piemērojams taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, kuri ir to noslīguši, pasažieru pārvadāšana ar taksometru nav pasažieru un vienu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts un ja šā darbībā, kas veikta saskaņā ar minēto nolīgumu, tiek uzskatāta par līdzīgu no vidusmēra pasažiera viedokļa pasažieru pārvadāšanai ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.