

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 6. jūnijā (1)

Lieta C-189/11

Eiropas Komisija

pret

Spānijas Karalisti

Lieta C-193/11

Eiropas Komisija

pret

Polijas Republiku

Lieta C-236/11

Eiropas Komisija

pret

Itālijas Republiku

Lieta C-269/11

Eiropas Komisija

pret

Čehijas Republiku

Lieta C-293/11

Eiropas Komisija

pret

Grieķijas Republiku

Lieta C-296/11

Eiropas Komisija

pret

Francijas Republiku

Lieta C-309/11

Eiropas Komisija

pret

Somijas Republiku

Lieta C-450/11

Eiropas Komisija

pret

Portugāles Republiku

PVN – pašs režims ceļojumu aģentūram

1. Šajās pārkāpuma procedūras lietās Komisija izvirza jautājumu par Direktīvas 2006/112 (2) interpretāciju, atbilstoši kurai astoņas dalībvalstis uzskata, ka šīs direktīvas 306.–310. pantā (šo secinājumu I pielikums) ceļojumu aģentūram noteiktais pašais peļņas daļas režīms (turpmāk tekstā – “peļņas daļas režīms”) ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai patērētājs ir vai nav ceļotājs. Pamatojoties uz terminoloģiju, kas lietota attiecīgo normu dažādu valodu redakcijās, to sauc par “uz klientu vārsta pieeju”. Komisija apgalvo, ka atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem (un saskaņā ar pārrākojo dalībvalstu praksi) peļņas daļas režīms piemērojams vienīgi tad, ja pakalpojuma saņēmējs ir ceļotājs. Tās interpretācija, pamatojoties uz terminoloģiju citās valodās, ir balstīta “uz ceļotāju vārsta pieeju”. Tā ir visu šo lietu galvenā jautājuma būtība, un vienīgais jautājums septiņās lietās. Šajos secinājumos es analizēju tikai šo jautājumu.

2. Attiecībā tikai uz Spānijas Karalisti Komisija iebilst pret trim citiem valsts noteikumu aspektiem, kuri skar peļņas daļas režīmu, kas ir attiecīgi par tādā situāciju izslēgšanu no peļņas daļas režīma, kurās mazumtirdzniecības ceļojumu aģentūras pārdod vairumtirdzniecības aģentūru organizētos kompleksos ceļojumus, paziņojuma par PVN apmēra iekaušanu cenā un ar nodokli apliekamās summas noteikšanu taksācijas periodā. Šos jautājumus es aplūkoju atsevišķos secinājumos, ko arī sniedzu šodien.

Komplekso ceļojumu direktīva

3. Šajā lietā nav tieši nozīmīgas Komplekso ceļojumu direktīvas (3) 2. pantā esošās definīcijas. Tomēr tās var sniegt vērīgu pamatu, lai saprastu peļņas daļas režīmu. Komplekso ceļojumu direktīvas nozīmē:

“1. “komplekss pakalpojums” nozīmē iepriekš sagatavotu vismaz divu šē turpmāk uzskaitītu pakalpojumu apvienojumu, kas pārdots vai piedāvāts tirdzniecībā par kopīgu cenu un attiecas uz laika posmu, kas garāks par divdesmit četru stundām, vai kurš ietver izmitināšanu:

- a) transports,
- b) m?jviet[a],
- c) citi t?risma pakalpojumi, kas nav pal?gpakalpojumi attiec?b? uz transportu vai izmitin?šanu un aiz?em proporcion?li iev?rojamu da?u kompleksaj? pakalpojumu?.

[..];

2. "organizators" noz?m? personu, kas organiz? kompleksus pakalpojumus un p?rdod tos vai pied?v? tirdzniec?b? tieš? veid? vai caur p?rst?vi;

3. "p?rst?vis" noz?m? personu, kas p?rdod vai pied?v? tirdzniec?b? organizatora sast?d?tus kompleksus pakalpojumus;

4. "pat?r?t?js" noz?m? personu, kas sa?em vai piekr?t sa?emt kompleksu pakalpojumu [..], vai personu, kuras v?rd? galvenais l?gumsl?dz?js vai k?ds no p?r?jiem sa??m?jiem nodod t?l?k komplekso pakalpojumu" [..];

5. "l?gums" noz?m? vienošanos, kas saista pat?r?t?ju ar organizatoru un/vai p?rst?vi."

Pe??as da?as rež?ms

4. Pe??as da?as rež?ma izcelsme rodama Sest?s PVN direkt?vas 26. pant? (šo secin?jumu II pielikums) (4). T? b?t?ba ir vienk?rša. Ja ce?ojumu a?ent?ra, r?kojoties sav? v?rd?, izmanto cita nodok?u maks?t?ja pieg?des vai pakalpojumus, sniedzot ce?ojuma pakalpojumus, viss dar?jums uzskat?ms par vienu pieg?di, kam piem?rojams PVN ce?ojumu a?ent?ras dal?bvalst?. Ar nodokli apliekam? summa ir ce?ojumu a?ent?ras pe??as da?a – starp?ba starp a?ent?ras cenu kop? ar PVN par kompleksaj? pakalpojumu? ietvertaj?m pieg?d?m un pakalpojumiem, kurus t? p?rdod, un cenu bez PVN, kuru t? prasa par šo komplekso pakalpojumu.

5. Pe??as da?as rež?ms nebija iek?auts Komisijas s?kotn?j? vai papildin?taj? likumdošanas priekšlikum?, t?p?c nav ties?bu akta v?stures, no kuras skaidri var?tu uzzin?t jebk?das nor?des par m?r?i. Tom?r šaj? tiesved?b? ir visp?rzin?ms, ka m?r?i bija div?j?di: vienk?ršot ce?ojumu a?ent?ru lietved?bu, kur?m cit?di b?tu j?atskaita vai j?atprasa PVN priekšnodoklis cit?s dal?bvalst?s, un nodrošin?t, lai katram pakalpojumam tiktu piem?roti nodok?i viet?, kur tas sniegts.

6. Neesot š?dam meh?nismam k? pe??as da?as rež?mam, ce?ojumu a?ent?rai vai ce?ojumu r?kot?jam, apvienojot kompleks?s br?vdienas vai ce?ojumu Eiropas Savien?bas robež?s, sav? dal?bvalst? b?tu j?maks? PVN par sniegtajiem pakalpojumiem attiec?b? uz visu kompleks? pakalpojuma cenu. Tai bieži vajadz?tu atg?t uzlikto PVN cit?s dal?bvalst?s par t?d?m pieg?d?m k? transports, izmitin?šana, ?din?šana, ekskursijas gidu pavad?b?, kru?zi vai organiz?ti br?v? laika pas?kumi, kas sniegti šaj?s dal?bvalst?s. Tas ne tikai rad?tu b?tiskus administrat?vus sarežž?jumus, bet t? rezult?t? š?diem pakalpojumiem b?tu piem?rojams PVN nevis taj? dal?bvalst?, kur tie faktiski ir sniegti un izmantoti, bet dal?bvalst?, kur? kompleksais pakalpojums ir nopirkts. T?d?j?di b?tiski ie??mumi no PVN tiktu novirz?ti no dal?bvalst?m, kas nodrošina t?risma galamr?us, uz t?m, kas nodrošina t?ristus.

7. Papildus š?m sek?m pe??as da?as rež?ms tom?r b?t?b? ir neitr?ls attiec?b? pret PVN sist?mu. Pieg?žu ??d? kopum? netiek ietur?ts vair?k vai maz?k nek? tam j?b?t, un b?t?b? neviena lieka naudas summa nepaliek neatsaucami nostiprin?ta starpposm? t?d?j?di, lai noslogotu vienu vai citu iesaist?to saimniecisk?s darb?bas subjektu. Šaj? zi?? var?tu b?t

noder?gs sal?dzinošs piem?rs.

8. Ja ce?ojumu a?ent?ras nopirkt? pakalpojuma (piem?ram, par transportu, viesn?cu un restor?nu) maksa, kas ietverta kompleksaj? pakalpojum?, ir 100 bez PVN, ja ce?ojumu a?ent?ras neto pe??as da?a par šiem pakalpojumiem ir 20 un ja tiek piem?rots 20 % PVN (vis?s attiec?gaj?s dal?bvalst?s, ja to ir vair?k nek? viena), tad:

– atbilstoši parastajam rež?mam ce?ojumu a?ent?ra nop?rk par 100 un papildus tam PVN 20, k? rezult?t? cena ar PVN ir 120; pievienojot savu pe??as da?u 20 kl?t pie cenas bez PVN, t? p?rdod par 120 un papildus tam PVN 24, k? rezult?t? cena ar PVN ir 144; t? atskaita PVN priekšnodokli 20 un zi?o nodok?u iest?d?m par starp?bu 4 starp maks?jamo PVN un PVN priekšnodokli;

– atbilstoši pe??as da?as rež?mam ce?ojumu a?ent?ra nop?rk par 100, kam pieskaita PVN 20, k? rezult?t? cena kop? ar PVN ir 120; pievienojot savu pe??as da?u 20 cenai kop? ar PVN, t? p?rdod par 140 un papildus tam PVN 4, k? rezult?t? cena kop? ar PVN ir 144; t? neatskaita PVN priekšnodokli, bet zi?o nodok?u iest?d?m par samaks?to PVN 4 par savu pe??u 20.

Abos gad?jumos p?rdošanas cena kop? ar PVN ir 144 un nodok?u iest?des ietur PVN 24, kompleks? pakalpojuma pirc?jam uz?emoties visu nastu.

9. Ja attiec?gie pakalpojumi tiek sniegti vien? vai vair?k?s dal?bvalst?s, kas nav dal?bvalstis, kur?s kompleksais pakalpojums tiek p?rdots, atbilstoši parastajam rež?mam ce?ojumu a?ent?ra nevar vienk?rši atskait?t PVN priekšnodokli 20 no samaks?t? PVN 24. Ja vien a?ent?ra nav re?istr?ta šaj?s cit?s dal?bvalst?s k? PVN maks?t?ja, tai ir j?veic diezgan sarež??ta atpras?šanas proced?ra šaj?s valst?s (5), uz kuru tai var b?t j?gaida v?r? ?emams laiks pret?ji t?l?t?jas atskait?šanas sist?mai, kad dar?jumi notiek vien? dal?bvalst?. Turkl?t attiec?g?s dal?bvalstis neietur PVN par sniegtajiem pakalpojumiem sav? teritorij?. Tom?r atbilstoši pe??as da?as rež?mam nek?das gr?t?bas nerodas.

10. Lietas dal?bnieku vid? nav str?da par iepriekš izkl?st?tajiem principiem. Interpret?cijas atš?ir?ba ir vien?gi par to, vai, lai piem?rotu pe??as da?as rež?mu, kompleks? pakalpojuma pirc?jam ir j?b?t ce?ot?jam (personai, kas patieš?m izmanto pakalpojumu vai citas pieg?des (6)), vai t? var b?t ar? cita ce?ojumu a?ent?ra. Š?iet, ka šis jaut?jums ?paši rodas, jo ce?ojumu a?ent?r?m vai ce?ojumu r?kot?jiem (Kompleks? ce?ojuma direkt?vas terminolo?ij? – “organizators”) k??st aizvien popul?r?k pirms gala p?rdošanas kop? apvienot kompleks?s br?vdienas vai ce?ojumus, kurus tie p?rdod cit?m a?ent?r?m vai operatoriem (Kompleks? ce?ojuma direkt?vas terminolo?ij? – “p?rst?vis”). Tom?r viedok?u daž?d?bai b?tu maz?k vietas, ja ES ties?bu aktu formul?jums b?tu saskan?g?ks.

11. Seš?s valod?s, kur?s Sest? direkt?va bija s?kotn?ji izstr?d?ta (d??u, holandiešu, ang?u, fran?u, v?cu un it??u), v?rds “ce?ot?js” vai t? ekvivalents tika lietots vis? 26. pant?, iz?emot ang?u valodas redakcij?, kur? tikai vienu reizi lietots “customer” [klients], 26. panta 1. punkt? defin?jot rež?ma ietvarus: “ja ce?ojumu a?enti veic dar?jumus ar klientiem paši sav? v?rd?, bet izmanto citu nodok?a maks?t?ju pieg?des un pakalpojumu” (7).

12. Sec?gi paplašinoties, š? anom?lija ir izplat?jusies vair?ku citu valodu redakcij?s, un dažos gad?jumos ir aptv?rusi gad?jumus, kuros ang?u valod? lietots “traveller” [ce?ot?js].

13. Sest?s direkt?vas igau?u, latviešu, lietuviešu, maltiešu, po?u, portug??u, slov?ku, slov??u un zviedru valodas versijas sekoja ang?u valodas modelim, lietojot “klients” tikai vienreiz, bet somu, grie?u, ung?ru un sp??u valodas versijas sekoja cit?m ori?in?lvalod?m, viscaur lietojot “ce?ot?js”. ?ehu valod? visur tika lietots “klients”, lai gan ang?u valod? tika lietots “traveller”

[ce?ot?js].

14. Direkt?v? 2006/112 modelis nedaudz main?j?s. Piecas ori?in?l?s (1977. gada) valodas, kas nav ang?u (d??u, holandiešu, fran?u, v?cu un it??u), kop? ar ?ehu, igau?u, grie?u, ung?ru, latviešu, lietuviešu, slov??u un sp??u valodu viscaur lieto “ce?ot?js”. Ang?u valodas modelis ir atrodams bulg?ru, maltiešu, po?u un zviedru valod?. “Klients” ir viscaur lietots portug??u, rum??u un slov?ku valod?. Somu valod? tr?s gad?jumos lietots v?rds “klients” un divos gad?jumos – “ce?ot?js” (8).

15. 2002. gad? Komisija ierosin?ja groz?jumus Sest?s direkt?vas 26. pant? (9), tai skait? viscaur aizst?jot v?rdu “ce?ot?js” ar “klients” (10).

16. Sav? paskaidrojuma rakst? (11) Komisija sniedza š?du š? groz?juma pamatojumu:

“[...] viena no liel?kaj?m probl?m?m, uz kuru nor?d?jušas k? dal?bvalstis, t? ce?ojumu a?ent?ras, ir t?, ka rež?mu var strikti piem?rot vien?gi tad, kad ce?ojuma pakalpojums ir p?rdots ce?ot?jam. Š?da norma bija piel?gota 1977. gada tirgus situ?cijai, kad kompleksos ce?ojumus galvenok?rt p?rdeva ce?ojuma a?ent?ras tieši ce?ot?jiem. M?sdiens situ?cija ir b?tiski main?jusies. Nozar? darbojas vair?k personu, un komplekso ce?ojumu pieg?de ir vair?k sadal?ta nek? 1977. gad?. T?p?c aizvien vair?k ce?ojuma pakalpojumu tiek sniegts vai nu cit?m ce?ojumu a?ent?r?m vai citiem nodok?u maks?t?jiem, kuri izmanto ce?ojuma pakalpojumus sava person?la motiv?šanai vai savas komercdarb?bas ietvaros, t.sk. semin?rus.

Pašreiz?j? situ?cija, kur? ?pašais rež?ms nav piem?rojams, ja ce?ošanas pakalpojumi tiek p?rdoti personai, kas nav ce?ot?js, vair?k nenodrošina ie??mumu no PVN nok??šanu dal?bvalst?, kur? faktiski notiek pat?rišs. Kad ce?ojumu a?ent?ra p?rdod komplekso ce?ojumu citai ce?ojumu a?ent?rai, piem?rojami parastie noteikumi par nodok?iem. Tas noz?m?, ka a?ent?rai j?sp?j atskait?t PVN priekšnodokli, kuru t? ir samaks?jis pieg?d?t?jiem, un iekas?t PVN dal?bvalst?, kur a?ent?ra nodibin?ta, par visu n?kam? kompleks? ce?ojuma pieg?des v?rt?bu otrai ce?ojumu a?ent?rai. Šaj? gad?jum? ie??mumi no PVN par s?kotn?j?m pieg?d?m (t.i. izmitin?šanu viesn?c?) vairs nenon?k dal?bvalst?s, kur?s daž?die pakalpojumi tiek izmantoti, bet atpaka?ats?t?ti uz dal?bvalsti, kur? nodibin?ta ce?ojumu a?ent?ra.

Lai to nov?rstu, dažas dal?bvalstis ar lielu t?risma industriju atš?ir?gi interpret? šo pantu un attiecina ?paš? rež?ma tv?rumu uz ce?ojuma pakalpojumu pieg?di, ko ce?ojumu a?ent?ras sniedz klientiem, kas nav ce?ot?ji. T? rezult?t? lab?k tiek iev?roti š? rež?ma s?kotn?jie m?r?i – vienk?ršošana un nodok?u piem?rošana pakalpojuma izmantošanas dal?bvalst?.

Tom?r tas noved pie ?paš? rež?ma daž?das piem?rošanas Kopien? – situ?cijas, kas nav sader?ga ar iekš?j? tirgus pien?c?gu darb?bu un kas krop?o konkurenci starp daž?d?s dal?bvalst?s dibin?tiem tirgus dal?bniekiem. Š? situ?cija nav pie?emama, un t?p?c Komisija ierosina, ka 26. panta 2. punkta pirmais teikums b?tu groz?ms, sv?trojot v?rdu “ce?ot?jam”.

T? rezult?t? ?paš? rež?ma tv?rums b?tiski paplašin?s. Redakcij? ar groz?jumiem ?pašais rež?ms piem?rojams vis?m ce?ojumu a?ent?ru pieg?d?m atbilstoši 26. panta 1. punkt? paredz?tajiem nosac?jumiem neatkar?gi no klienta veida (priv?tpersona, nodok?u maks?t?js, komersants, citas ce?ojumu a?ent?ras u.c.).”

17. Priekšlikums v?l nav pie?emts. Tas joproj?m tiek izskat?ts Padom?, kur?, k? š?iet, vienošan?s nav pan?kta.

Process

24. Komisijas argumentu centrālā ass ir valodnieciska. Tikai vienā gadījumā no pieciem tikai vienā no sešām Sestās direktīvas 26. panta oriģinālo valodu redakcijām lietots vārds “klients”; visos pārējos gadījumos un visu pārējo valodu redakcijās – it īpaši tajā, kurā tika apspriests un

pieņemts gala teksts – visur tika lietots jēdziens “ceļotājs”. Līdz ar to likumdevēja skaidrs nodoms bija pieņemt, ka šīs režīmu attiecina tikai uz gadījumiem, kuros ceļojumu aģentūra pārdod tieši ceļotājam (15).

25. Papildus tam, pēc Komisijas domām, citādi nebūtu nozīmes normā lietotajiem diviem teikumiem. Ja nozīme būtu “klients”, tad Sestās direktīvas 26. panta 1. punkts (Direktīvas 2006/112 306. panta 1. punkts) lietotie vārdi “pašas savas vārds” būtu lieki, jo ceļojumu aģentūras vienmēr rīkojas pašas savas vārds attiecībā pret saviem klientiem (tiem, kas tieši pērķ no tām), bet ne vienmēr attiecībā pret ceļotājiem (kas var nebūt tās pašas personas). Un Sestās direktīvas 26. panta 2. punkts (Direktīvas 2006/112 307. un 308. pants) vārdi “sniedz ceļotājam” un “kuru maksā ceļotājs” nebūtu loģiski, ja pakalpojuma pircējs būtu cita ceļojumu aģentūra: ja vienas ceļojumu aģentūras saliktais kompleksais pakalpojums tiek pārdots citai ceļojumu aģentūrai pirms pārdošanas ceļotājam, kā pirmās ceļojumu aģentūras pieņemšana (pamats PVN noteikšanai) var tikt aprēķināta, ja kompleksais pakalpojums “uzskatāms par vienu pakalpojumu, ko [šis] ceļojumu aģentūra sniegusi ceļotājam”, bet otra ceļojumu aģentūra piemēro pati savu pieņemšanu (16).

26. Komisija arī uzsver, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai normas, kurām ir atkāpes no kāda principa, ir interpretējamās šauri (16). Pieņemšana, ka šīs režīms ir izņēmums no nodokļu uzlikšanas principa katrā darījumā šīs stadijā un katrā priekšnodokļa atskaitījuma stadijā pirms pārdošanas mazumtirdzniecībā (17).

27. Lai gan Komisija piekrīt, ka uz klientu vārsta pieeja būtu labāka piemērota, lai sasniegtu pieņemšanu, ka šīs režīma mērķus, tā uzsver, ka dalībvalstīm ir pienākums piemērot Savienības tiesību aktus PVN jomā, pat ja tie šķiet esam ne tik perfekti (18).

28. Tomēr Komisija precīzi, ka tās ieskatā (kas, kā šķiet, izriet no režīma mērķa, nevis no kādiem vārdiem tiesību aktos) pieņemšana, ka šīs režīms ir piemērojams, kad komersants (kā juridiska persona), kas nevar būt “ceļotājs”, nopērķ komplekso ceļojumu, ko izmanto tā darbinieki. Svarīgi ir tikai tas, lai komplekss netiktu pārdots šajam ceļotājam.

29. Turpretim atbildot, ka dalībvalstis (19) uzsver nepieciešamību nodrošināt pieņemšanu, ka šīs režīma mērķu sasniegšanu.

30. Attiecībā uz Komisijas galveno valodniecības jautājumu tās norāda, ka vienā no ES tiesību normas valodu redakcijā lietotais formulējums nevar būt vienīgais pamats šīs tiesību normas interpretācijai vai arī tam nevar piešķirt prioritāru nozīmi salīdzinājumā ar pārējo valodu redakcijām. Ja tiesību normas teksts dažādu valodu redakcijās atšķiras, attiecīgā norma ir jāinterpretē saistībā ar tās tiesiskā regulējuma vispārējo sistēmu un mērķi, kurā šī norma ietilpst (20). Šādu teleoloģisku pieeju izmantoja Tiesa, nospriežot, ka pieņemšana, ka šīs režīms piemērojams viesnīcniekam, kurš saviem klientiem piedāvā kompleksu pakalpojumu, ieskaitot izmitināšanu, transportu atpakaļceļam un autobusa ekskursiju, transporta pakalpojumus pērķot no trešajām personām, lai gan, formāli raugoties, viesnīcnieks nav ceļojumu aģentūra vai ceļojumu rīkotājs (21). Tā arī šeit ir piemērojama, lai nodrošinātu, ka režīma mērķi tiek pareizi sasniegti.

31. Pēc dalībvalstu domām, absurds, ko Komisija paredz noteiktu teikumu lietošanā, ir nepārliciešs. Normas redakcijā angļu valodā (no kuras izriet visas pārējās “klienta” redakcijas) nav nekas teikts par ceļojumu aģentūru, kuras savas vārds veic darījumus ar saviem klientiem, bet – kas savas vārds veic darījumus ar klientiem (ne obligāti ar saviem klientiem). Tāpēc šāda redakcija nav acīmredzamas liekvārdbas, kuru Komisija jebkurā gadījumā ir saglabājusi grozījumu priekšlikumā. Tomēr, tā kā ir noteikts, ka pieņemšana, ka šīs režīms netiks piemērots ceļojumu aģentūrai, kuras darbojas tikai kā starpnieki, tad vārdi “paši savas vārds” var būt lieki ikvienā interpretācijā. Un, kā Tiesa nosprieda, vārdus “kuru maksā ceļotājs” nevar interpretēt

burtiski, bet tie var ietvert trešo personu veiktus maksājumus (22).

32. Atbildētājam jādalībvalstīs ar norāda, ka Tiesa konsekvēnti ir nospriedusi, ka izņēmumu no PVN sistēmas principiem šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka izmantotie jēdzieni būtu jāinterpretē veidā, kas atbilst izņēmumiem tiem paredzēto nozīmi, un ka interpretācijai ir jāatbilst sasniedzamajiem mērķiem un ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības (23).

33. Dalībvalstīs norāda, ka Komisijas atsauce uz lietu C-304/05 Komisija/Spānija (24), nav būtiska. Tā lieta bija par Sestās direktivas normu, kuras interpretācija bija skaidra no pašas redakcijas. Šeit ir visai acīmredzams, ka redakcija var radīt dažādas interpretācijas un tā patiešām ir noticis.

Vērtējums

34. Šajā tiesvedībā Tiesa ir neapskaužamā situācijā. Nav saskatāma vienveidība, kādā Direktivas 2006/112 306.–310. panta esošās valodu redakcijas lieto vārdus “klients” un “ceļotājs” (neviens no kuriem nav definēts). Attiecībā uz Komisijas priekšlikumu labot situāciju (ne tikai par lingvistiskās saderības modeli) nav panākta vienošanās ar Padomi, kurai tas tika iesniegts vairākus pirms desmit gadiem. Tas ir ja ne strupcešs, tad vismaz nepietiekami atbalstā vālmē noteikt vienveidīgu pieeju. Ir divas savstarpēji nesaderīgas interpretācijas, katrai no kurām var izvirzīt argumentus. Astoņas dalībvalstīs interpretē attiecīgās normas vienā veidā (agrāk tā darīja 13), bet pārējās – neviena no kurām nav iestājusies lietā, lai izteiktu savu viedokli, – interpretē tās citādi, un ne vienmēr šīs pieejas ir saistītas ar to, vai attiecīgajās valodās Direktīvā 2006/112 lietots vārds “ceļotājs” vai “klients”.

35. Grūti izvairīties no iespaida, ka Tiesa ir aicināta izlemt PVN politikas (vai tiesību akta izstrādēšanas) jautājumu, kas ir pierādījies esamāpus dalībvalstu un likumdevēju spājam vai vālmēs.

36. Lai vai kā, Tiesai ir jāsniedz juridiska interpretācija par esošo tiesību aktu, kas noteiktu, vai Komisijas prasības ir vai nav pamatotas (attiecībā uz jautājumu, par kuru ir šie secinājumi).

37. Šajā ziņā dalībvalstu skaits, kuras ir izvēlājušās vienu vai otru pieeju, manuprāt, nevar būt juridiski nozīmīgs faktors Tiesas analīzē (pat ja tas kādā ziņā būtu politisks apsvērums likumdevājam). Lai kāds arī būtu analīzes rezultāts, ievērojams daudzums dalībvalstu būs spiestas grozīt savus tiesību aktus. Tai pat laikā man šķiet, ka mazu pārliecinošu vērtību var piešķirt jebkādam praktiskā grūtībām, kas ceļojumu aģentūram varētu izrietēt no jebkuras interpretācijas, ja tā tiktu piemērota vienveidīgi, – protams, nevis tā, kuras peļņas daļas režīms pašā novērsis. Neviena pieeja praksē nav ideāla, bet, ja vismaz astoņas (agrāk – vismaz 13) dalībvalstīs spāja ieviest normas noteiktā veidā ievērojamā laika posmā, tad jebkuras grūtības, kas saistītas ar šo ieviešanu (atsevišķi jēmtas, nevis kā iekšēji konfliktējošs kopums), nav tādas, kuras būtu izšķirošas.

38. Ja peļņas daļas režīmu regulējošās normas būtu skaidras, to nozīme principā būtu noteicošā, pat ja tas zināmā mērā vājinātu peļņas daļas režīma mērķu sasniegšanu. Tomēr, manuprāt, tās ir interpretājamās, un Tiesai ir jāņem vērā šis režīma mērķis un vispārējā struktūra, kā arī savi iepriekšējie nolūmi šajā kontekstā (25).

39. Būtu nelietderīgi meklēt atbildi detalizētas analīzes ceļā par nejaušību, kādā jēdzieni “ceļotājs” un “klients” vai to ekvivalenti tagad ir lietoti dažādu valodu redakcijās Direktivas 2006/112 306.–310. pantā. Komisija uzsver, ka vārds “klients” tika lietots tikai vienreiz vienā no sešām Sestās direktivas 26. panta oriģinālo valodu redakcijām, un izskaidro, kā šā anomālija radās un kā vālk izplatījās. Tā ir pārliecinoša – un es neredzu nepieciešamību apšaubīt šo

pārliet?bu – ka Padomes nodoms bija visur lietot vārdu “ceļotājs”.

40. Tomēr es nedomāju, ka no nodoma visur lietot vārdu “ceļotājs” varētu secināt blakus nodomu peļņas daļas režīmu attiecināt tikai uz situācijām, kurās ceļojumu aģentūra tieši slēdz darījumus ar fiziskām personām, kas gatavojas izmantot vai izlietot sniegtos pakalpojumus.

41. Protams, ka, ņemot vārdā virspusējo nozīmi, grūti interpretēt “ceļotājs” kā tādū, kas nozīmē “cita ceļojumu aģentūra”. Tomēr redakcija kontekstā, kurā ir atsauce uz attiecīgo normu mērķi un vispārējo sistēmu, var nonākt pie plašākas interpretācijas.

42. No vienas puses, vārdam “ceļotājs” nevar piešķirt šauri burtisku nozīmi peļņas daļas režīma kontekstā. Robertam Luisam Stēvensonam [*Robert Louis Stevenson*] ceļošana ar cerībām varētu būt labāka nekā ierašanās (26), bet višķar būtu ne tik cerīgs, ja višķar saskartos ar aizkavētiem lidojumiem, šauru sēdvietu pārplīdēt lidmašīnā vai bezgaršīgu dienu uz sēkām plastmasas paplātēm. Daudziem, ja ne visiem mēdīenu ceļojumu organizācijām, ir mainījies fokuss: svarīgs ir galamērķis, nevis ceļojums (27), un kāds ceļojumu aģentūrā var rezervēt brīvdienas kārtot vai citu naktsmētni, pats organizējot ierašanās veidu. Pārējais gadījums pašitika izskatīties lietā *Van Ginkel* (28) par “brīvdienām ar automobili”, attiecībā uz kurām Tiesa nosprieda, ka uz tām ir attiecināms peļņas daļas režīms. Turklāt saprotams, ka viena persona var nopirkt komplekso ceļojumu, lai to lietotu cits, bet būtu pārsteidzoši, ja PVN regulējums pirkumam būtu atkarīgs no tā, vai pircējs bija patiesais ceļotājs vai radnieks, brīvdienu biedrs utt. Nav arī nekādu citu iemeslu, kāpēc ceļojumu aģentūrā rezervētajās brīvdienās vispār vajadzētu ietvert jebkādu nozīmīgu ceļojumu: varētu būt daudz rīstāk (vai, iespējams, lētāk atlaižu piedāvājumu gadījumā) ceļojumu aģentūrā, nevis tieši rezervēt pilna servisa uzturēšanos spa kārtotā savā dzimtajā pilsētā (29). Tāpēc peļņas daļas režīma mērķu dēļ “ceļotājs” ne vienmēr ir tas, kurš “ceļo”, un patiesajam “ceļošanas iespējām” vai patiesajam “ceļojumam” nav jābūt kompleksā pakalpojuma daļai, attiecībā uz kuru ceļojumu aģentūrai būtu jāpiemēro šis režīms.

43. No otras puses, tādā kā nav nekādas nepieciešamības izdarīt pašus secinājumus par to, kādā veidā jādziens “klients” vai tā ekvivalents ir lietots dažādu valodu redakcijās, pats fakts, ka šim jēdzienam bija iespēja nokārt tiesību aktā un tur savairoties, atspēko uzskatu, ka likumdevējs jebkad piešķīris izšķirošu nozīmi vārdā “ceļotājs” lietošanai. Turklāt var piebilst, ka jēdziena “klients” pieaugošais lietojums leģislatīvo aktu noteikumos pavada pieaugošo brīvdienu pārdošanas vai komplekso ceļojumu biežumu starp ceļojumu aģentūrām.

44. Tāpēc man šķiet, ka likumdevēja nodoms lietot vienu jēdzienu, ar kuru apzīmēt personu, kas no ceļojumu aģentūras pārņēma ceļojumu, izmitināšanu vai lidojīgus pakalpojumus, – “ceļotājs” bija lietošanai rīst termins – nenozīmē šā jēdziena piesaisti tikai pašit šaurai šādu personu kategorijai.

45. Tāpat katrā ziņā Komisija necenšas burtiski interpretēt jēdzienu “ceļotājs”: šajā jēdzienā tā ietver, piemēram, uzņēmumu, kas pārņēma pakalpojumus, lai tos izmantotu darbinieki, viengais nosacījums tās ieskatos ir, ka komplekso pakalpojumu nedrīkst pārdot nevienam gala patērētājam.

46. Tāpēc es nevaru uzskatīt attiecīgo normu tekstu, kas regulē peļņas daļas režīmu, kā skaidru, pat pieņemot, ka sēkotnējais nolīks bija lietot jēdzienu “ceļotājs”, kas visā tekstā nav skaidrs.

47. Tāpēc, manuprāt, jēdzienu var interpretēt kā tādū, kurš attiecas uz klientiem, kas nav fiziskas personas, kuras faktiski izmanto ceļojumu vai brīvdienu pakalpojumus, kas nopirkti ceļojumu aģentūrā (vai, kā iesaka Komisija, kas nav tie, kuri pārņēma šādu personu interesēs), un

patiešm lai iek?autu citas ce?ojumu a?ent?ras, kas t?l?k p?rdos pakalpojums. ?emot v?r? neskaidr?bas starp valodu redakcij?m, tas ir interpret?jams t?, it k? tas b?tu noteikts ar pe??as da?as re??ma m?r?i un visp?r?jo strukt?ru. Tiesa, ?emot v?r? š?du pras?bu, jau ir interpret?jusi “ce?ojumu a?ent?ru” k? t?du, kas ietver viesn?cnieku, kurš pied?v? izmitin?šanas komplektu, kas ietver transportu un ekskursijas, un komersantu, kas ?rzem?s organiz? valodu un m?c?bu ce?ojumus (30). T?l?kas paral?les velkamas ar Tiesas interpret?ciju j?dzienam “personas nodarbojas ar sportu”, kas, k? tika atz?ts, parasti lietojams tikai attiec?b? uz fizisk?m person?m un kas var aptvert juridiskas personas un nere?istr?tas biedr?bas Sest?s Direkt?vas 13. panta A da?as 1) punkta m) apakšpunkta (tagad – Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts) noz?m? (31).

48. Svar?gi, ka kompleks? ce?ojuma vai komplekso br?vdienu, ko p?rdod ce?ojumu a?ent?ra vai ce?ojumu r?kot?js citai ce?ojumu a?ent?rai, kas to p?rdos t?l?k, izsl?gšana no pe??as da?as re??ma piem?rošanas, b?tu tieši pret?ja abiem m?r?iem, kuri, k? visp?rzin?ms šaj? tiesved?b?, šim re??mam bija j?sasniedz.

49. Tiesa ir atzinusi m?r?i piel?got parastas normas par nodok?u maks?šanas vietu, ar nodokli apliekamo summu un priekšnodok?a atskait?šanu, lai ?emtu v?r? kompleks? ce?ojuma vai komplekso br?vdienu ietvaros sniegto pakalpojumu un to sniegšanas vietu daudzveid?bu, kas ce?ojumu a?ent?r?m un ce?ojumu r?kot?jiem rada praktiskas gr?t?bas, radot š??rš?us to darb? (32). Kad ce?ojumu a?ent?ra A izveido komplekso ce?ojumu, kur? ietilpst, piem?ram, autobusa ekskursija pa vair?k?m dal?bvalst?m ar izmitin?šanu, malt?t?m restor?nos un t?ristu apskates vietu apmekl?jumu katr? dal?bvalst?, un p?rdod šo komplekso ce?ojumu a?ent?rai B, kura to p?rdod fiziskai personai, kas piedal?sies ce?ojum?, visas praktisk?s gr?t?bas rodas A, nevis B. Pat tad, ja A pieg?de B neatrodas B dibin?šanas dal?bvalst?, B gr?t?bas b?t?b? nav liel?kas k? t?s, kas saist?tas ar vienk?ršu p?rrobežu pieg?di, proti, nepieciešam?bu sa?emt nodok?a atmaksu vai priekšnodok?a atskait?jumu, kas samaks?ts par dar?jumu cit? dal?bvalst?. B situ?cija atseviš?i nepamato ?paš? pe??as da?as re??ma piem?rošanu. Turpretim A ir j?samaks? priekšnodoklis ar daž?d?m likm?m par daž?diem pakalpojumiem daž?d?s dal?bvalst?s – tieši t? situ?cija, kuras atvieglošanai izveidots pe??as da?as re??ms. Tom?r saska?? ar uz ce?ot?ju v?rstu pieeju, ko aizst?v Komisija šaj? tiesved?b?, tieši B viens pats g?s labumu no š? re??ma, nevis A.

50. Līdzīgi apsvērumi ir piemērojami attiecībā uz otro mērī – nodrošināt, lai ieņēmumi no PVN pareizi nonāktu dalībvalstī, kur attiecīgais pakalpojums faktiski ir sniegts un saņemts. Ja iepriekš minētajā piemērī peļņas daļas režīmu nepiemēro B pirkumam no A, tad A saņemtu PVN atmaksu par samaksāto PVN par tīrītiem sniegtajiem un viņu izmantotajiem pakalpojumiem apmeklētājus dalībvalstīs, kas ir process, kurš visdrīzāk noslogosies ar neto maksājumu A ar lielāko daļu vai vismaz šādu summām (33) un ieņēmumu no PVN zaudējumu šādā dalībvalstī. Lai gan saskaņots ES lēmums, tomēr PVN ir valsts nodoklis, ko ietur katra dalībvalsts saskaņā ar savām likmēm un atbilstoši saviem šķērsi izstrādātiem noteikumiem. Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā tas kvalificēts kā “vispārīgais nodoklis par patēriņu”. Lai gan Direktīvas 2006/112 V sadaļa (31.–61. pants) nosaka speciālas normas par piegādes vietu pārrobežu gadījumā, patērētāja nodokļa idejai ir raksturīgi, ka tam ir jāizkristalizējas patērētāja laikā un vietā (tas ir, tādā vairākpakāpju nodoklim, kas nav kumulatīvs, gala patērētājs piegādes ķēdes beigās). Konkrētajā gadījumā attiecīgā pakalpojumi fiziski ir tikuši sniegti un izmantoti vienā un tajā pašā dalībvalstī. Pārrobežu elements attiecībā uz šiem pakalpojumiem ir būtībā mērķis – piegāde A dalībvalstī ir par A pakalpojumiem, nevis par apmeklētājus dalībvalstīs pakalpojumu sniedzēju pakalpojumiem. Tāpēc tas būtu pretrunā ne tikai peļņas daļas režīma mērķiem, bet arī kopējās PVN sistēmas pamatprincipam, kura uzturēšanai šis režīms ir izveidots, ja ieņēmumi, kas gūti no patērētāja vienā dalībvalstī, ir gūti par labu citai dalībvalstij, kur netika sniegts nevienš pakalpojums, kas tieši radījis patēriņu.

51. Tiesa, ka atkāpe no vispārīgā režīma interpretējama sašaurināti, bet, kā dalībvalstis norādīja, tas nenozīmē, ka izmantotie jēdzieni būtu jāinterpretē veidā, kas atbilstu tiem paredzēto [izņēmuma] nozīmi. Šajā lietā Komisijas piedāvātā interpretācija tieši to izdarītu (34).

52. Pamatojoties uz to, esmu spiesta secināt ne tikai to, ka uz klientu vārsta pieeja ir labāka piemērota nekā uz ceļotāju vārsta pieeja, lai sasniegtu peļņas daļas režīma mērķus, bet arī to, ka pārdotājam patērētājam izjauc šos mērķus attiecīgajā situācijā, kur Komisija norāda, ka tā ir piemērojama. Šāds secinājums, manuprāt, ir pietiekams, lai pamatotu Komisijas prasības noraidīšanu visās šajās lietās (ar nosacījumu, ka lietā C-189/11 Komisija/Spanija ir vēl trīs papildu izlemjami jautājumi).

53. Tāpēc būtu lietderīgi šūmā minēt citus svarīgākos atbildētāju dalībvalstu minētos punktus, kas arī atbalsta šo uzskatu, un atbildēt uz atsevišķiem Komisijas izvirzītajiem argumentiem.

54. Pirmkārt, dalībvalstis uzsver PVN sistēmai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu tajā ziņā, ka PVN nav piemērojams tādā, ka tas kropotu konkurenci starp piegādātājiem (35). Tās norāda, ka tāpēc, (kā jau iepriekš izskaidroju 49. un 50. punktā) ka praktiskās un administratīvās grūtības, kas saistītas ar kompleksā ceļojuma sagatavošanu, neatvieglo Komisijas interpretāciju, ja kompleksais pakalpojums ir pārdots citai ceļojuma aģentūrai, šā interpretācija atbalsta lielākos ceļojumu rēķinātājus un ceļojumu aģentūras, nevis mazās, kurām ir mazāk nepieciešamo resursu iespējas, lai atrisinātu šīs grūtības. Tāpēc pārdotājam ir mazāk iespēju izveidot kompleksos ceļojumus pārdošanai citām ceļojumu aģentūrām. Turklāt ar Komisijas interpretāciju nepamatoti tiek īstenota atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātāju piegādātā PVN ziņā atkarībā no to klientu identitātes, nevis no kāda cita ar piegādi vai piegādātāju saistīta kritērija.

55. Es šādam vārtējumam piekrītu. Izmēra kritērijs piešķirto lielākam aģentūram arī citas priekšrocības saļauzumā ar mazākam, bet PVN normu piemērošana nevarētu radīt papildu diskrimināciju. Tāpat neitralitātes princips šajā ziņā nav primāro tiesību aktu noteikums, no kā būtu atkarīga normas spēkā esamība, bet interpretācijas princips, kas ir jāpiemēro vienlaikus ar citiem šādiem principiem (36). Tomēr šeit tā piemērošana balsta uzskatu, pie kura esmu nonākusī, pamatojoties uz principu, atbilstoši kuram norma ar neskaidru saturu (paši tad, ja konfliktā valodu

redakcijas) interpretējama, ņemot vērā normu, kuru sastāda tā ir, mērī un vispārjo struktūru.

56. Otrkārt, Komisija norādīja, ka Direktīvas 2006/112 306. pantā lietotā frāze “pašas savas vārds” ir lieka, ja pieņem uz klientu vārstu pieeju, jo ceļojumu aģentūras vienmēr slēdz darījumus ar klientiem pašas savas vārds (ja tā nebūtu, tad personas, ar kurām tās slēgtu darījumus, nebūtu to klienti).

57. Šis arguments šķiet vājš. Lai gan tiesību aktā lietotais vārds vai frāze principā uzskatāms par tādū, kas kalpo savam mērī, es nepiekrītu, ka interpretācija, kas tikai novērš liekvārdbū, būtu pārkāpuma par tādū, kas skaidrāk kalpo tiesību akta noteiktajam mērī kopumā. Liekvārdbū nav sveša tiesību aktos. Te frāze “pašas savas vārds” vienkārši var tikt uzlikta kā vārds nēkamajā teikumā izslēgt ceļojumu aģentūras, kas vienīgās darbojas kā starpnieki. Turklāt norādīšu, ka Komisijas 2002. gada priekšlikumā grozīt Sestās direktīvas 26. pantu, kas paredzēts, lai ieviestu uz klientu vārstu pieeju, tiek turpināts lietot vārdus “kad ceļojumu aģentūra slēdz darījumus ar klientiem pašas savas vārds”, tādējādi iemāžinot it kā esošo liekvārdbū.

58. Treškārt, Komisija norāda, ka “peļņas” definīcija Direktīvas 2006/112 308. pantā nedarbojas, ja izmanto uz klientu vārstu pieeju. Ja ceļojumu aģentūra A izveido komplekso pakalpojumu un pārdod to ceļojumu aģentūrai B, kura to pārdod ceļotājam, kā gan A peļņa var būt starpība starp ceļotāja samaksāto bez PVN samaksu un patieso samaksu A par precēm un pakalpojumiem, ko sniedzis cits nodokļu maksātājs tieši par labu ceļotājam, ja klienta samaksātā cena ietver ne tikai A peļņu, bet arī B peļņu?

59. Ja, kā noteikts tiesību aktos, vārds “ceļotājs”, kā es uzskatu, interpretāms plaši, ietverot dažādu veidu klientus, it paši citas ceļojumu aģentūras, tad problēmas vairāk nav (37). Turklāt, kā norādījušas dalībvalstis, vārdi “kuru maksā ceļotājs” nevar šajā kontekstā tikt burtiski iztulkoti (38).

60. Ceturkārt, Komisija atsaucas uz lietu C-204/03 Komisija/Spānija (39) par to, ka dalībvalstis nedrīkst ignorēt skaidras PVN direktīvu normas, lai vēl vairāk rezultātu padarītu atbilstošāku kopīgiem šo tiesību aktu mērīem.

61. Te atkal es piekrītu dalībvalstīm, ka tiesu prakse neizslēdz interpretāciju, kas rada šādu rezultātu, ja vien tas nenonāk pretrunā skaidrai un nepārprotamai normai. Šajā tiesvedībā apspriestās tiesību normas, kā pietiekami parādīts, nav nepārprotamas.

62. Tomēr visbeidzot jāatzīst, ka uz klientu vārsta pieeja nav panaceja visām iespējamajām nepilnībām peļņas daļas režīmā. Tās būtiskākais trūkums norādīts Komisijas paskaidrojošajā rakstā par izteiktajiem grozījumu priekšlikumiem Sestajā direktīvā:

“Ar vairākās dalībvalstīs uzdeva jautājumu par darījuma braucieniem un problēmu, kādu tas rada sabiedrībā, kuras būtībā ir komplekso ceļojumu gala patērētājas, jo atbilstoši piedāvājumiem jaunajiem 26. panta noteikumiem tās nevarēs saņemt atlikušā PVN priekšnodokļa atskaitēšanu. Ja tās no ceļojumu aģentūras pasāta komplekso ceļojumu, tās samaksās cenu kopā ar PVN un tāpēc šā sabiedrība nevarēs atskaitīt šo PVN summu, lai gan šis kompleksais ceļojums tiek izmantots darījumu nolākos. Tas radīs PVN starpību starpnieka patērētāja posmā, kas ir pretāji Kopienas PVN sistēmas neitralitātes pamatprincipam. (40)”

63. Lai gan apzināts, tomēr šis jautājums nav aplūkots ierosinātajos grozījumos. Šajā tiesvedībā Komisija izvirza interpretāciju, atbilstoši kurai vārds “ceļotājs” ietvertu sabiedrības, kas pārka darījuma braucienus – tādējādi būtībā šajā ziņā piemērojot uz klientu vārstu pieeju (un to darot, nostiprinot atlikušo PVN starpposmā).

64. Problēmu varētu novērst vienīgi tad, ja uz ceļotāju vārstu pieeju pieņemtu ar šaurāku interpretāciju, tādējādi, ka peļņas daļas režims tiek piemērots vienīgi tad, ja ceļojumu aģentras klients būtu fiziska persona, kas patērē pārdotos pakalpojumus. Ja klients būtu nodokļu maksātājs juridiska persona, piemērotu parasto režīmu, un, ja nopirktie pakalpojumi būtu tikai komercdarbības mērķiem un sastāvētu no izmaksām par uzņēmuma ar nodokli apliekamo darījumu, viss PVN par šiem pakalpojumiem papildus PVN par ceļojumu aģentras peļņu varētu tikt atskaitīts no nodokļa par šiem sniegtajiem pakalpojumiem, un attiecībā uz nodokļu maksātājiem tiktu ievērots PVN neitralitātes princips.

65. Tomēr tā nav interpretācija, kuru Komisija piedāvā uz ceļotāju vārstai pieejai. Turklāt peļņas daļas režīma mērķi, par kuriem nav strīda, ir tieši, lai vienkāršotu procedūras un nodrošinātu pareizu ieņēmumu no PVN nonākšanu. Netiek apgalvots, ka būtu domāts arī garantēt pilnu atskaitību par samaksāto nodokli par ceļojuma pakalpojumiem, kas izmantoti ar nodokli apliekamiem komersanta nolūkiem, pat ja tas būtu vāļams mērķis.

66. Tāpēc manis aprakstītā jautājuma esamība man nelika pārskatīt secinājumu, ka peļņas daļas režīma pareizai interpretācijai piemērojama uz klientu vārsta pieeja, kā rezultātā Komisijas prasības ir noraidāmas, ciktāl ar tām tiek prasīts atzīt, ka, ataujot ceļojumu aģentras mēģināt peļņas daļas režīmu normām par ceļojuma pakalpojumiem personām, kas nav ceļotāji, dalībvalstis nav izpildījušas savus Direktāvas 2006/112 306.–310. pantā paredzētos pienākumus.

Tiesāšanas izdevumi

67. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kam spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Visas atbildētājas dalībvalstis ir lūgušas atlīdzināt tiesāšanas izdevumus. Saskaņā ar Reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.

Secinājumi

68. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka, ievērojot analīzi un secinājumus, kurus es izklāstāju atsevišķi savos secinājumos lietā C-189/11 par pārvārtību sādzbūvē pret Spānijas Karalisti, Tiesai vajadzētu:

- noraidīt Komisijas celtās prasības;
- piespriezt Komisijai atlīdzināt dalībvalstu kā atbildētāju tiesāšanas izdevumus un
- piespriezt dalībvalstīm, kas iestājušās lietā, pašām segt savus tiesāšanas izdevumus.

I pielikums

Direktāvas 2006/112 306.–310. pants (mans uzsvars)

“306. pants

1. Dalībvalstis saskaņā ar šo nodaļu piemēro pāršu PVN režīmu ceļojumu aģentru darījumiem, kurus ceļotāju labā tās veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas.

Šis pāršais režīms neattiecas uz ceļojumu aģentras, kad tās darbojas vienīgi kā starpnieki un

uz kurām tās summas aprēķināšanai, kurai uzliek nodokli, attiecas 79. panta pirmās daļas c) punkts [(41)].

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*.

Par šo vienu pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dalībvalstī, kur ir ceļojumu aģentūra 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 nozīmā attiecībā uz šo vienīgo ceļojumu aģentūras sniegto pakalpojumu ir ceļojumu aģentūras peļņas daļa, proti, starpība starp kopējo summu bez PVN, kuru maksā *ceļotājs*, un faktiskajām izmaksām, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu *ceļotājam*.

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 maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģentūras par 307. pantā minētajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu *ceļotājam*, nav ne atskaitāms, ne atmaksājams nevienā dalībvalstī.”

II pielikums

Sestās direktīvas 26. pants (mans uzsvars)

“pašs režīms ceļojumu aģentūrai

1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar *klientiem* paši savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas, dalībvalstīs piemēro pievienotās vērtības nodokli ceļojumu aģentu darbībai saskaņā ar šo panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ceļojumu aģentiem, kuri darbojas tikai kā starpnieki un nodokļu uzskaiti veic saskaņā ar 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu [(42)]. Šajā pantā jādziens “ceļojumu aģenti” ietver arī ceļojumu rīkotājus.

2. Visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis *ceļotājam*. Tam uzliek nodokli dalībvalstī, kurā ceļojumu aģents ir izvērsis savu uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras ceļojumu birojs ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodokļa 3.

panta 22. punkta izpratnē par šo pakalpojumu ir ceļojumu aģentūras peļņas daļa, tas nozīmē starpību starp kopējo summu, kuru maksā ceļotājs, bez pievienotās vērtības nodokļa, un citu nodokļa maksājumu veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajam izmaksām ceļojumu birojam, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.

3. Ja darījumus, ko ceļojumu birojs uzticējis citiem nodokļa maksātājiem, šie maksātāji veic ārpus Kopienas, ceļojumu aģenta pakalpojumu uzliko par atbrīvotu starpnieka darbību, uz ko attiecas 15. panta 14. punkts. Ja šos darījumus veic gan Kopienā, gan ārpus tās, atbrīvot var tikai to ceļojumu aģentūras pakalpojumu daļu, kura attiecas uz darījumiem ārpus Kopienas.

4. Nodokli, ko citi nodokļa maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģenta par 2. punktā aprakstītajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam, nav tiesību nedz atskaitīt, nedz atmaksāt nevienā dalībvalstī.

III pielikums

Dažādu valodās lietotā terminoloģija

ENERĢĻADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [ELEANOR SHARPSTON] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 6. jūnijā (43)

Lieta C-189/11

Eiropas Komisija

pret

Spānijas Karalisti

PVN – pašs režīms ceļojumu aģentūrām

1. Šodien šajā lietā es sniedzu apvienotos secinājumus kopā ar lietām C-193/11 Komisija/Polija, C-236/11 Komisija/Itālija, C-269/11 Komisija/Ēhijas Republika, C-293/11 Komisija/Grieķija, C-296/11 Komisija/Francija, C-309/11 Komisija/Somija un C-450/11 Komisija/Portugāle. Šie secinājumi ir par vienu visām astoņām lietām kopīgu jautājumu (kas ir vienīgais jautājums pēdējās septiņās lietās): vai, pareizi interpretējot Direktīvu 2006/112 (44), pašais PVN peļņas daļas režīms ceļojumu aģentūrām (turpmāk tekstā – “peļņas daļas režīms”), kas noteikts šīs direktīvas 306.–310. pantā, ir piemērojams neatkarīgi no tā, vai klients patiesībā ir ceļotājs, vai nav (turpmāk tekstā – “uz klientu vērsta pieeja”), vai arī tas piemērojams vienīgi tad, ja klients ir ceļotājs (turpmāk tekstā – “uz ceļotāju vērsta pieeja”).

2. Par ES tiesību aktu par peļņas daļas režīmu pamatu, par procesuālo pamatu pirkuma procedūrām un par visiem jautājumiem, kas kopīgi visām astoņām lietām, es atsaucos uz tiem secinājumiem, kuros es secinu, ka Komisijas prasības būtu noraidāmas, ciktāl ar tām lūdz noteikt, ka, ataujot ceļojumu aģentūrām piemērot peļņas daļas režīmu, sniedzot ceļojuma pakalpojumus personām, kas nav ceļotāji, dalībvalstīs nav izpildījušas savus Direktīvas 2006/112 306.–310. pantā noteiktos pienākumus (šo normu un Sestās direktīvas 26. panta tekstu skat. manu apvienoto secinājumu I un II pielikumā).

3. Šajos secinājumos es analizēju šīs Komisijas izvirzītos papildu jautājumus, kas ir tikai par Spēnijas tiesību aktiem saistībā ar peļņas daļas režīmu un nav saistīti ar galveno jautājumu vai kādu no pārējām septiņām pārskatāmā procedūram. Tie ir attiecīgi par tūdu situāciju izslēgšanu no peļņas daļas režīma, kad mazumtirdzniecības ceļojumu aģentūras pārdod kompleksos ceļojumus, ko organizējušas vairumtirdzniecības aģentūras (45), par cenā iekāutā PVN apmēra pāziņošanu un par ar nodokli apliekamās summas noteikšanu taksācijas periodā. Šeit es izklāstēju vienīgi tiesību aktus un argumentus, kas būtiski šiem jautājumiem.

ES tiesību akti

4. Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkts noteikts:

“Kopējais PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīti dažādi izmaksu sastāvdaļi tieši piemērotais PVN.

Kopājo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

5. Direktīvas 2006/112 73. pants noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants [(46)], summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

6. Direktīvas 2006/112 168. un 169. pants ir to pantu vidū, kas regulē tiesības atskaitīt priekšnodokli. Būtībā atbilstoši 168. pantam, ja nodokļu maksātājs izmanto cita nodokļu maksātāja piegādātās preces vai pakalpojumus darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, un viss notiek vienā un tajā pašā dalībvalstī, tam ir tiesības atskaitīt PVN, kas tam būtu jāmaksā vai ko tas ir samaksājis par šo preču vai pakalpojumu piegādi. 169. pants pievieno dažus citus mērķus, kuriem var izmantot priekšnodokli, lai PVN varētu atskaitīt no maksājama nodokļa. Tie ietver atbilstoši a) darījumus, kas veikti ārpus dalībvalsts, kurā nodoklis ir maksājams vai samaksāts, un attiecībā uz ko PVN būtu atskaitāms, ja šie darījumi būtu veikti attiecīgajā dalībvalstī. Šajā ziņā Direktīvas 2008/9 (47) 5. panta a) punkts nosaka katrai dalībvalstij pienākumu atmaksāt jebkuram nodokļu maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību tās teritorijā, PVN, kas tam aprēķināts, ciktāl šīs piegādes cita starpā izmantotas darījumiem, kas minēti Direktīvas 2006/112 169. panta a) punktā.

7. Direktīvas 2006/112 220. pants noteic, ka ikvienam nodokļu maksātājam jānodrošina rīcība izsniegšana, cita starpā, par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja.

8. Direktīvas 2006/112 226. pants it īpaši noteikts:

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rīcinātos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

10) maks?jam? PVN summa, iz?emot gad?jumus, kad piem?ro ?pašu k?rt?bu, saska?? ar kuru šaj? direkt?v? nav pras?ta min?t? nor?de;

[..].”

Sp?nijas ties?bu akti

9. Likums Nr. 37/1992 ir pamata ties?bu akts, kas Sp?nij? regul? PVN. 141.–147. pants regul? pe??as da?as rež?mu. Komisija cit? š?das normas:

“141. pants

1. ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m piem?ro:

1. Dar?jumiem, kuras ce?ot?ju lab? ce?ojumu a?ent?ras veic pašas sav? v?rd?, bet izmanto citu uz??mumu pre?u pieg?des un pakalpojumus, nodrošinot ce?ošanu.

Š? ?paš? rež?ma nol?kos par ce?ošanu uzskat?mi izmitin?šanas vai transporta pakalpojumi, sniegti atseviš?i vai komplekt? kop? ar jebk?diem papildu vai pal?gpakalpojumiem.

2. Ce?ojumu r?kot?ju veiktajiem dar?jumiem iepriekš?j? apakšpunkt? min?tajos gad?jumos;

2. ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m nepiem?ro š?diem dar?jumiem:

1. mazumtirdzniec?bas a?ent?ru veiktajai vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?to ce?ojumu p?rdošanai klientiem.

[..].”

“142. pants

Dar?jumos, kuriem piem?rojams šis ?pašais rež?ms, nodok?u maks?t?jiem nav savos r??inos atseviš?i j?nor?da nodot?s summas, kuras, ja t?das ir, uzskat?mas par iek?aut?m dar?juma cen?.

Dar?jumos, kas veikti citam uz??mumam, kuros ietilpst vien?gi pre?u vai pakalpojumu pieg?de, kas piln?b? ietilpst nodok?a teritori?laj?s robež?s, r??in? var nor?d?t p?c attiec?g?s personas l?guma un ar nosaukumu “cen? iek?aut?s PVN summas” skaitli, kas ieg?ts, sareizinot kop?jo dar?juma cenu ar seši un rezult?tu sadalot ar 100. Š?das summas uzskat?mas k? tieši nododamas un ko uz?emas uz??mums, kas ir pieg?des sa??m?js.”

“146. pants

1. Nodok?u maks?t?ji var izv?l?ties, vai noteikt summu, kurai piem?rojams nodoklis, par katru dar?jumu vai visp?r?gi par katru taks?cijas periodu.

Izv?le attiecas uz visiem dar?jumiem, kuriem piem?rojams ?pašais rež?ms un kuras veicis nodok?u maks?t?js vismaz piecu gadu period? un, ja nav nek?das starpdeklar?cijas par pret?jo, n?kamajos gados.

2. Ar nodokli apliekam?s summas visp?r?ga noteikšana katram taks?cijas periodam attiec?b? uz dar?jumiem, kuriem piem?rojams ?pašais rež?ms, ?stenojama š?di:

1. paties? kop?j? cena, ieskaitot nodokli, par pre?u vai pakalpojumu pieg?di, ko a?ent?rai sniedzis cits uz??mums attiec?g? taks?cijas period?, kas izmantoti ce?ojuma sniegšanai ce?ot?ja

lab?, at?emama no kop?j?s cenas, ieskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli, ko apmaks? klienti par dar?jumiem, par kuriem šaj? period? radies iekas?jam?bas gad?jums;

2. visp?r?g? ar nodokli apliekam? summa nosak?ma, sareizinot rezult?tu ar 100 un sadalot rezult?tu ar 100, un pieskaitot š? likuma 90. pant? noteikto standarta likmi (48).

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

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

Pras?jumi

10. Savos apvienotajos secin?jumos es analiz?ju Komisijas iebildumu par uz klientu v?rstas pieejas piem?rošanu, secinot, ka t? noraid?ma. Papildus tam Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka

– izsl?dzot no min?t? ?paš? rež?ma piem?rošanas 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 summu, kurai nav saist?bas ar no klienta faktiski iekas?to PVN, un ?aujot klientam, kas ir nodok?u maks?t?js, atskait?t šo kop?jo samaks?to summu no maks?jam? PVN, un

– at?aujot ce?ojumu a?ent?r?m, cikt?l t?m piem?rojams ?pašais rež?ms, noteikt ar nodokli apliekamo summu visp?r?gi katram taks?cijas periodam,

Sp?nijas Karaliste nav izpild?jusi Direkt?vas 2006/112 73., 168., 169., 226. un 306.–310. pant? paredz?tos pien?kumus, un piespriet Sp?nijas Karalistei atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

Mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ru veiktas vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?to ce?ojumu p?rdošanas izsl?gšana

Arguments

11. Komisija uzskata, ka atbilstoši Direkt?vas 2006/112 306. pantam pe??as da?as rež?ms vienm?r piem?rojams "mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ru veiktajai vairumtirdzniec?bas a?ent?ru organiz?to ce?ojumu p?rdošanai", iz?emot, ja mazumtirdzniec?bas a?ent?ras nedarbojas pašas sav? v?rd?, bet k? starpnieki. Tom?r likuma Nr. 37/1992 141. panta 2. punkta 1. apakšpunkts izsl?dz visu š?du p?rdošanu no š? rež?ma tv?ruma ne tikai atbilstoši t? skaidrajam formul?jumam, bet ar? atbilstoši pašu Sp?nijas iest?žu interpret?cijai. Interpret?jot 141. panta 2. punkta 1. apakšpunktu k? t?du, kas attiecas tikai uz gad?jumiem, kad ce?ojumu a?ent?ra darbojas cita v?rd? (ko apgalvo Sp?nija), tam tiktu at?emts jebk?ds lietder?gs m?r?is, jo šai situ?cijai jau piem?rojams 141. panta 1. punkta 1. punkts. T?pat tas neizskaidrotu, k?p?c š? norma attiecin?ma tikai uz gad?jumiem, kad š? cita persona ir vairumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ra. Likuma Nr. 37/1992 141. panta 2. punkta 1. apakšpunkts ir vismaz neskaidrs un t?p?c – pretrun? Direkt?vas 2006/112 306. pantam.

12. Sp?nija piekr?t, ka pe??as da?as rež?ms ir piem?rojams Komisijas aprakst?taj? veid?. T? nor?da, ka apstr?d?t? norma tikai paskaidro to, ka atbilstoši Direkt?vas 2006/112 306. panta 1. punkta otrajam apakšpunktam mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ras nedr?kst piem?rot šo rež?mu, kad t?s darbojas tikai k? starpnieki vairumtirdzniec?bas a?ent?ru v?rd? un lab?. Interpret?cija, uz kuru atsaucas Komisija, nav saistoša. Nav neskaidr?bu likuma Nr. 37/1992 141.

panta 2. punkta 1. apakšpunkt?, jo 142. panta 1. punkta 1. apakšpunkt? ir izskaidrots, ka š? rež?ma tv?rums attiecas uz jebkuru dar?jumu, kuru ce?ojumu a?ent?ra sl?gusi sav? v?rd?; skaidrs, ka 141. panta 2. punkta 1. apakšpunkts var attiekties vien?gi uz dar?jumiem, kas nav sl?gti sav? v?rd?.

V?rt?jums

13. Str?ds starp pus?m šaj? pras?bas da?? nav par Direkt?vas 2006/112 interpret?ciju, bet par likuma Nr. 37/1992 141. panta 2. punkta 1. apakšpunkta ietekmi, kuru Komisija uzskata par nesader?gu ar direkt?vas interpret?ciju, kurai abas puses piekr?t.

14. Pirmk?rt, nor?d?šu, ka š?s normas formul?jums nek?d? zi?? nenor?da, ka t?s darb?ba attiecin?ma vien?gi uz situ?cij?m, kur?s mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ra darbojas tikai k? starpnieks vairumtirdzniec?bas a?ent?ras v?rd?. Š?iet, ka t? piem?rojama visiem mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ras veiktajiem vairumtirdzniec?bas a?ent?ras organiz?to ce?ojuma pakalpojumu p?rdošanas dar?jumiem, mazumtirdzniec?bas a?ent?rai darbojoties vai nu k? starpniekam, vai ar? p?rkot pakalpojumus no vairumtirdzniec?bas a?ent?ras un p?rdodot tos sav? v?rd?. Puses piekr?t, ka norma ar š?du iedarb?bu ir pret?ja Direkt?vas 2006/112 306. pantam: ja ce?ojumu a?ent?ra veic dar?jumus ar klientiem sav? v?rd?, pe??as da?as rež?ms j?piem?ro neatkar?gi no t?, vai a?ent?ra ieguvusi p?rdotos pakalpojumus tieši vai no citas ce?ojumu a?ent?ras vai ce?ojumu r?kot?ja.

15. Komisija ir izveidojusi izlases no PVN precedentu kr?juma, ko public?jusi Sp?nijas Ekonomikas un finanšu ministrija, par?dot len?kumu dienesta ?ener?ldirektor?ta nesaistošos pazi?ojumus, kas apliecina interpret?ciju, ka apstr?d?t? norma izsl?dz no pe??as da?as rež?ma ne tikai mazumtirdzniec?bas a?ent?ras, kas darbojas k? starpnieks, veiktos p?rdošanas dar?jumus (kas atbilst Direkt?vas 2006/112 306. pantam), bet ar? dar?jumus, kuros t?s p?rdod sav? v?rd? (kas neatbilst).

16. Šajos apst?k?os es uzskatu, ka Komisija ir noteikusi skaidru pirmš?ietamu gad?jumu un ka š? pras?bas da?a ir apmierin?ma, ja vien Sp?nija neiesniedz ?pašus pier?d?jumus, atsp?kojot Komisijas pier?d?jumus, vai p?rliecinošus attaisnojošus iemeslus.

17. Sp?nija nav iesniegusi pier?d?jumus. T? apgalvo, ka apstr?d?t? norma vienk?rši ir nep?rprotams izskaidrojums visp?r?jai normai, ka pe??as da?as rež?ms nav piem?rojams, ja ce?ojumu a?ent?ra nedarbojas sav? v?rd?; izskaidrojums paredz?ts vienk?rši, lai attiektos uz noteikt?m mazumtirdzniec?bas un vairumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ru situ?cij?m. T?l?k t? nor?da, ka Komisijas iesniegtie interpret?cijas pazi?ojumi ir novecojuši un katr? zi?? nav saistoši.

18. Es to neuzskatu par pietiekamu Komisijas pras?bas atsp?kojumu. K? nor?da Komisija, apstr?d?t? norma k? izskaidrojums ir gan lieka (jo t? atk?rto taj? paš? pant? iepriekš noteiktu normu), gan neatbilstoša (jo t? skaidri nenosaka tv?rumu). Sp?nijas vald?bas apgalvojums, ka norma ir skaidra un neatst?j vietu interpret?cijai, š?iet liekul?gs. Komisija ir pier?d?jusi, ka pag?tn? t? ir interpret?ta diezgan atš?ir?gi no t?, ko vald?ba šobr?d apgalvo par to, k? t? tiek interpret?ta, un t? noteikti ir interpret?jama. Tas, ka agr?k?s interpret?cijas nav saistošas un vair?k nedr?kst tikt piem?rotas (lai gan tam nav konkr?tu pier?d?jumu), nemazina neskaidr?bu. Ja nav nek?das skaidras, saistošas nor?des, ka š? norma attiecas tikai uz gad?jumiem, kad mazumtirdzniec?bas a?ent?ra nedarbojas sav? v?rd?, bet vairumtirdzniec?bas a?ent?ras v?rd? un lab?, [ce?ojumu] r?kot?ji vair?k nek? ticams piem?ro iz??mumu no pe??as da?as rež?ma visos gad?jumos, kam piem?rojami normas skaidrie noteikumi.

19. T?p?c es apmierin?tu šo pras?bas da?u.

Paziņojums par cen? iek?aut? PVN apm?ru

Arguments

20. Komisija izvirza jautājumu par diviem aspektiem likuma Nr. 37/1992 142. panta 2. punktā. Pirmkārt, šā norma ļauj ceļojumu aģentūrai noteikt ceļojuma pakalpojuma "cen? iek?aut? PVN apm?ru", kas vienāds ar 6 % no šā pakalpojuma kopējās cenas, un ļauj klientiem, kuri ir nodokļa maksātāji, atskaitīt šo summu, ja ievēroti atskaitīšanas priekšnosacījumi. Tomēr atbilstoši peļņas daļas režīmam vienīgi ceļojuma pakalpojuma cen? iek?autais PVN ir tas, kas ir piemērojams ceļojumu aģentūras peļņas daļai. To piemērojot, Komisija apgalvo, ka ceļojumu aģentūrai ir jāizsniedz kopēgs rēķins par summu ar PVN, un klienti nedrīkst atskaitīt PVN. Turklāt 6 % neatbilst nevienai Spānijā piemērotajai PVN likmei (49). Otrkārt, attiecīgā norma ir diskriminājoša. Tā piemērojama tikai Spānijā veiktajam piegādēm, tātad, ka atskaitījumi vispār nav iespējami, ja piegādes veiktas citās dalībvalstīs. Direktīvas 2006/112 309. pants, kas attiecas tikai uz piegādēm, kas veiktas Ēriepas Savienības, nepamato šādu normu.

21. Spānija atspēko, ka peļņas daļas režīms neizslēdz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja ievēroti attiecīgie nosacījumi. Direktīvas 2006/112 310. pants neļauj atskaitīt "PVN, ko citi nodokļa maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģentūras par darījumiem [...], kuri dod tiešu labumu ceļotājam", bet neattiecas uz maksājamo PVN, ja ceļojumu aģentūra sniedz vienu pakalpojumu savam klientam atbilstoši peļņas daļas režīmam. PVN apmērs šim pakalpojumam tāpēc atskaitāms saskaņā ar parasto normu. Tomēr nav vādāniju, kā šis apmērs nosakāms. Spānijā pieņemta norma ir mēģinājums atrisināt problēmu un tas notiek aptuveni, bet – balstoties uz statistikas analīzi – vispārīgi precīzi, kas dod iespēju ceļojumu aģentūrai saglabāt komercnoslopumu par patieso peļņas daļu. Normas attiecināšana tikai uz Spānijā veiktajām piegādēm ir noteikta vienīgi, lai izslēgtu Ēriepas Savienības veiktās piegādes atbilstoši Direktīvas 2006/112 309. pantam.

22. Tiesas sēdē Komisija, šķiet, atkāpās no savas sākuma pozīcijas par to, ka atbilstoši peļņas daļas režīmam ceļojumu aģentūrai ir jāizdod kopēgs rēķins par summu ar PVN un klienti nedrīkst atskaitīt PVN. Tā piekrita, ka normas var saprast kā tādā, ka PVN *par ceļojumu aģentūras peļņas daļu* var norādīt rēķinā (50) un, ja ievēroti nosacījumi atskaitīšanai, klients var atskaitīt. Tomēr tā uzskatīja, ka tas nebūtu pierasts veids, kādā ceļojumu aģentūrai veikt uzņēmējdarbību, jo tas nozīmētu savas peļņas daļas lieluma par piegādi izpaušanu (51).

Vērtējums

23. Attiecībā uz PVN norādi un iespējamo atskaitījumu no ceļojumu aģentūras peļņas daļas, manuprāt, Komisijas nostājas tiesas sēdē dodama priekšroka pret to, ko tā izklāstīja rakstveida apsvērumos. Direktīvas 2006/112 306.–310. pantā nav neviena iemesla, kāpēc parastās normas par rēķinu izsniegšanu un atskaitījumiem nevarētu attiekties uz peļņas daļas režīmu. Skaidri ir noteikts, ka piegāžu, ko ceļojumu aģentūra iegādājas ceļotāja labā, cen? iek?autais PVN nevar tikt atskaitīts saskaņā ar šo režīmu. Turpretim PVN, kas jāmaksā par ceļojumu aģentūras peļņas daļu, nekur nav izslēgts no atskaitīšanas, un nodokļu maksātājam būtu jābūt iespējams atskaitīt šo summu no maksājamo nodokļu atbilstoši parastajām normām, ja ievēroti atskaitīšanas priekšnosacījumi. Nekā tādā nav arī 306.–310. pantā, kuri ir atkāpe no 220. un 226. panta prasībām par citām nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātājs, izsniedzamajiem rēķiniem vajadzīgajiem datiem.

24. Tāpēc es vīlītos zināt, vai Komisija tiesas šādā rīkojuma pietiekami, uzskatot rīcību ar norādītu PVN par ceļojumu aģentūras peļņas daļu vienīgi kā iespēju, kas praksē nez vai tiktu izmantota. Manuprāt, var būt pamats to uzskatīt par prasību.

25. Tomēr šis jautājums Tiesā nav nedz apstrīdēts, nedz arī tas, manuprāt, nav izlemjams, lai lemtu par šo prasības daļu. Tāpēc es ieteiktu Tiesai balstīt savu lēmumu uz tiem minētajiem apsvērumiem.

26. Pirmkārt, saprotams, ka summa, kas noteikta, izmantojot likuma Nr. 37/1992 142. panta 2. punktu esošo aprēķinu, reti, ja vispār, atbilst jebkurai PVN summai, kas ietverta cenā. Neiespējami, ka 6 % no cenas, kas ietver nodokli, jebkad atbilst kopējām PVN apmēram gan par kompleksā ceļojuma sastāvdaļām, gan ceļojumu aģentūras peļņas daļu. Ja tā būtu, tad atļaut klientiem atskaitīt šādu summu nozīmētu rīkoties pretēji Direktīvas 2006/112 310. pantam, kas neļauj atskaitīt PVN kompleksā ceļojuma sastāvdaļām. Iespējams, ir liela varbūtība, ka tā atbilst ceļojumu aģentūras peļņas daļas PVN summai – bet noteicošais vārds ir “varbūtība”. Lai jebkādu PVN priekšnodokļa summu varētu atskaitīt, tai jāatbilst precīzi – un nevis tikai aptuveni vai varbūt – maksājamo PVN summai, ko piegādātājs norādījis nodokļu iestādei. Jebkurš cits rezultāts būtu pretējs PVN neitralitātes principam. Viens vai otrs attiecīgais nodokļu maksātājs vai nodokļu iestāde iegūtu vai zaudētu PVN.

27. Otrkārt, lai gan iepriekš minētais, manuprāt, ir pietiekams iemesls, lai apmierinātu šajā sakarā Komisijas prasību, apstrīdētā norma nepārprotami var tikt piemērota tikai attiecībā uz Spāniju, nevis Eiropas Savienībā veiktajam piegādēm. Turklāt Komisija ir iesniegusi nodokļu iestādes lēmumus, kas apliecina, ka ierobežojumi faktiski tika piemēroti šādā veidā, un nevis vienkārši rada izņēmumus piegādēm, kas veiktas ārpus Savienības atbilstoši Direktīvas 2006/112 309. pantam. Tāpēc, pat ja apstrīdētā norma citādi atbilstu normām, kas regulē peļņas daļas režīmu, tā būtu diskriminācija attiecībā pret ceļojuma pakalpojumiem, kas sniegti dalībvalstīs, kuras nav Spānija.

28. Tāpēc es apmierinātu šo prasības daļu.

Summas, kurai uzliek nodokli, noteikšana taksācijas periodā

Arguments

29. Komisija norāda, ka nekas Direktīvā 2006/112 neļauj dalībvalstīm atļaut ceļojumu aģentūru piemērot peļņas daļas režīmu, lai aprēķinātu vienu peļņas daļu visiem kompleksā ceļojuma darījumiem noteiktajā taksācijas periodā, kā noteikts likuma Nr. 37/1992 146. pantā. Direktīvas 2006/112 73. un 74. kāmē panti attiecas uz summu, kurai uzliek nodokli par atsevišķām piegādēm, un šīs normas ir piemērojamas peļņas daļas režīma ietvaros, ciktāl tas neatkāpjas no šiem pantiem (52). Kopā aprēķina iespēja ir paredzēta Komisijas ierosinātajos grozījumos Sestās direktīvas 26. pantā (53), bet nav paredzēta atbilstoši Direktīvai 2006/112 tās pašreizējā redakcijā. Šīs direktīvas 318. pants ļauj dalībvalstīm veikt līdzīgu vienkāršošanu peļņas daļas režīma kontekstā attiecībā uz tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, bet tāda regulējuma nav ceļojumu aģentūru peļņas daļas režīmam. Ar Spānijas likumu ieviestā iespēja turklāt varētu novest pie PVN summu neiekasēšanas un Savienības pašu resursu zaudējuma.

30. Spānija uzskata, ka Direktīvas 2006/112 308. panta formulējums ir pietiekami plašs, lai ļautu aprēķināt ceļojumu aģentūras peļņas daļu kopīgi katrā taksācijas periodā, kā noteikts Spānijas tiesību aktā. Tās esot izvēles normas, kuru mērķis ir vienkāršot PVN procedūras, un tās esot neitrālas attiecībā uz ieņēmumiem.

Vērtējums

31. Lai gan par šo prasības daļu nav plašu argumentu, manuprāt, Komisijas nostāja ir būtībā pareiza, pamatojoties uz tās citētajām normām. Definējot kopējās PVN sistēmas principu, Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā par “katru darījumu”. 73. pants nosaka summu, kurai uzliek nodokli atsevišķas piegādes veidā. Turklāt kopējā aprēķina sistēmā katram taksācijas periodam ar iespēju pārcelt negatīvās summas uz nākamajiem periodiem padara neiespjamu klientiem pārliecināties, cik liels PVN ir iekauts viņu piegādes priekšnodoklā, un tādējādi atskaitīt šādu nodokli, kur tas iespējams, un iepriekš esmu secinājis, ka tas ir vismaz iespējams, ja ne obligāti, peļņas daļas režīmā piemērot parastās normas par ceļojumu aģentūras peļņas daļas PVN norādīšanu rēķinos un tādēļ atskaitīšanu, ko veic klients.

32. Tāpēc, lai gan mani nepārliecina Komisijas arguments par iespējamo Savienības pašu resursu zaudējumu, par kuru tātad nav iesniegusi pierādījumus, es apmierinātu šo prasības daļu.

Tiesāšanas izdevumi

33. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktam, ja lietas daļbniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, lietas daļbnieki sedz savus tiesāšanas izdevumus paši. Tomēr Tiesa, ja to pamato lietas apstākļi, var nolemt, ka lietas daļbnieks papildus saviem tiesāšanas izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanas izdevumiem. Šajā lietā es uzskatu, ka Tiesai ir jānoraida Komisijas prasība, ciktāl tā lūdz atzīt, ka, ataujot ceļojumu aģentūrai piemērot peļņas daļas režīmu, sniedzot ceļojumu pakalpojumus personām, kas nav ceļotāji, Spānijas Karaliste nav izpildījusi savus Direktīvas 2006/112 306.–310. pantā noteiktos pienākumus; bet apmierināt trīs pārējās prasības daļas, kas apspriestas šajos secinājumos. Tāpēc piemēroti būtu noteikt Spānijas Karalistei maksāt trīs ceturtdaļas no abu pušu tiesāšanas izdevumiem, un Komisijai maksāt vienu ceturtdaļu no šiem izdevumiem. Saskaņā ar Reglamenta 140. panta 1. punktu daļbvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.

Secinājumi

34. Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus kopā ar tiem, kas izklāstīti manos apvienotajos secinājumos šajā lietā un lietās C-193/11 Komisija/Polija, C-236/11 Komisija/Itālija, C-269/11 Komisija/Iehijas Republika, C-293/11 Komisija/Grieķija, C-296/11 Komisija/Francija, C-309/11 Komisija/Somija un C-450/11 Komisija/Portugāle, es uzskatu, ka Tiesai vajadzētu:

- nospriest, ka,
- izslēdzot no pašā režīma ceļojumu aģentūrai, kas noteikts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopā pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 306.–310. pantā, piemērošanas mazumtirdzniecības aģentūrai, kuras rīkojas savā vārdā, veikto vairumtirdzniecības aģentūrai organizēto ceļojumu pārdošanu klientiem,
- zināmos gadījumos ataujot ceļojumu aģentūrai rēķinā iekaut kopājo summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekasēto PVN, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopājo summu no maksājama PVN, un
- ataujot ceļojumu aģentūrai, ciktāl tā mēģina piemērojams pašais režīms, vispārīgi noteikt to nodokļa bāzi katram taksācijas periodam,

Spēnijas Karaliste nav izpildījusi Direktīvas 2006/112 73., 168., 169., 226. un 306.–310. pantā paredzētos pienākumus;

– pārrīkāt daļu prasību noraidīt;

– piespriest Spēnijas Karalistei segt trīs ceturtdašas no saviem tiesšānās izdevumiem un atļauzināt trīs ceturtdašas no Komisijas tiesšānās izdevumiem;

– piespriest Komisijai segt vienu ceturtdašu no saviem tiesšānās izdevumiem un atļauzināt vienu ceturtdašu no Spēnijas Karalistes tiesšānās izdevumiem, un

– piespriest dalībvalstīm, kas iestājušās lietā, segt savus tiesšānās izdevumus pašām.

1 – Oriģinālvārda – angļu.

2 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”).

3 – Padomes 1990. gada 13. jūnija Direktīva 90/314/EEK par kompleksiem ceļojumiem, kompleksām brīvdienām un kompleksām ekskursijām (OV L 158, 59. lpp.). 1. pants nosaka tāsmā rīcību “tuvināt dalībvalstu normatīvos un administratīvos aktus attiecībā uz kompleksiem pakalpojumiem, ko pārdod vai piedāvā tirdzniecībā Kopienas teritorijā”.

4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopājo pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”). Direktīvas 2006/112 306.–310. pants vienkārši atkārto Sestās direktīvas 26. panta struktūru un formulējumu, neveicot nekādus grozījumus pēc būtības (skat. Direktīvas 2006/112 preambulas 3. apsvērumu).

5 – Atbilstoši tagad Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvai 2008/9/EK, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Direktīvā 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, bet veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (OV L 44, 23. lpp.), kas atcēla un aizstāja Padomes 1979. gada 6. decembra Astoto direktīvu 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).

6 – Lai gan Komisijas “ceļojuma” definīcija faktiski ir brīvā kā nekā tā – skat. tīklā 28. punktu.

7 – Tiesas sēdē Komisija paskaidroja, ka Sestās direktīvas teksts tika apspriests un pieņemts Padomē franču valodas redakcijā, kas bija paredzēta kā pamats pārrīkāt valodām; tomēr pretī šim nodomam angļu valodas teksta gala redakcija tika balstīta uz paralēlu redakciju angļu valodā, kas nebija tikusi apspriesta. Tomēr nevar noliegt, ka teksts tika pieņemts visās sešās valodās, katrai valodai esot vienlīdz autentiskai.

8 – Šo secinājumu I pielikumā es atveidoju Direktīvas 2006/112 306.–310. panta tekstu un II pielikumā – Sestās direktīvas 26. panta tekstu vienā valodā. Abos gadījumos es izceļu vārdu “ceļojums” vai “klients”, kāds kurā gadījumā tas ir, vai tā ekvivalentu katrā gadījumā. III pielikumā es izveidoju tabulu, kurā norādīts uz katru normu lietoto vārdu katrā no dažādu valodu redakcijām. Tiesas sēdē Komisija norādīja, ka Padome ir apstiprinājusi Direktīvas 2006/112 gala tekstu katras valodas redakcijā un Komisijai nav bijis tiesību iebilst pret jebkādiem grozījumiem.

9 – Priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK jautājumā par pašo

rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m (COM(2002) 64, gal?g? redakcija).

10 – Katr? zi?? t?ds bija m?r?is. B?t?b? vismaz fran?u, grie?u, it??u un zviedru valodas redakcijas ierosin?taj?m jaunaj?m norm?m visas vismaz vien? gad?jum? ir saglab?jušas v?rdu “ce?ot?js”.

11 – 4.1.2.1. punkts.

12 – Kipra, Ung?rija, Latvija un Apvienot? Karaliste. N?derlande liel?koties groz?ja savus ties?bu aktus (no 2012. gada 1. apr??a), un paral?l? tiesved?ba, kas bija uzs?kta pret šo dal?bvalsti (lieta C?473/11), tika izbeigta.

13 – Skat. Komisijas pazi?ojumus presei IP/08/333 un IP/11/76.

14 – Turkl?t Tiesa vair?kk?rt?gi ir uzsv?rusi procesa vienk?ršošanu attiec?b? uz ce?ojumu a?ent?r?m (skat., piem?ram, 2010. gada 9. decembra spriedumu liet? C?31/10 *Minerva Kulturreisen*, Kr?jums, I?12889. lpp., 17. un 18. punkts un tajos min?t? judikat?ra). Pareizas ie??mumu no nodok?a non?kšanas m?r?i uzsv?ra ?ener?ladvok?ts Ticano [*Tizzano*] savos 2002. gada 12. septembra secin?jumos liet? C?149/01 *First Choice Holidays* (2003. gada 19. j?nija spriedums, Kr?jums, I?6289. lpp., 25. punkts, 13. zemsv?tras piez?me).

15 – Tom?r skat. t?l?k 28. punktu.

16 – K? nesenu piem?ru skat. 2013. gada 17. janv?ra spriedumu liet? C?360/11 Komisija/Sp?nija (18. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

17 – Skat. Direkt?vas 2006/112 1. panta 2. punktu.

18 – 2005. gada 6. oktobra spriedums liet? C?204/03 Komisija/Sp?nija (Kr?jums, I?8389. lpp., 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 – Es neuzskatu par lietder?gu šeit min?t individu?lus argumentus katrai dal?bvalstij, no kuriem jebkur? gad?jum? izriet tikai kopsavilkums.

20 – Skat., piem?ram, 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?41/09 Komisija/N?derlande (Kr?jums, I?831. lpp., 44. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? 1998. gada 2. apr??a spriedumu liet? C?296/95 *EMU Tabac u.c., Recueil*, I?1605. lpp., 36. punkts).

21 – 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin (Recueil*, I?6229. lpp., 18.–27. punkts). Skat. ar? 2005. gada 13. oktobra spriedumu liet? C?200/04 *iSt* (Kr?jums, I?8691. lpp., 22. un n?kamie punkti).

22 – Spriedums liet? *First Choice Holidays* (min?ts iepriekš 14. zemsv?tras piez?m?, 28. punkts).

23 – K? ?oti nesenu piem?ru par iz??mumiem skat. 2013. gada 21. marta spriedumu liet? C?91/12 *PFC Clinic AB* (23. punkts).

24 – Min?ts iepriekš 18. zemsv?tras piez?m?; skat. it ?paši 25. punktu.

25 – Skat. iepriekš 20. zemsv?tras piez?m? min?to judikat?ru.

26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

27 – Protams, ir gad?jumi, kad pats brauciens vai ce?ojums vai t? da?a ir m?r?is (piem?ram,

noteikti kru?zi vai le?end?ri vilcienu ce?ojumi, k?, piem?ram, Austrumu ekspresis), un citi, kuros pats transports ir vien?gais pakalpojums, ko nop?rk no ce?ojumu a?ent?ras (it ?paši, iesp?jams, dar?juma braucien?). Tom?r noz?m?ga ce?ojumu a?ent?ras uz??m?jdarb?bas da?a ietver kompleksos pakalpojumus, kuros galam?r?? pieejamie pakalpojumi ir centr?l? sast?vda?a, un transports uz galam?r?i un no t? vienk?rši ir k? neizb?gams papildin?jums.

28 – 1992. gada 12. novembra spriedums liet? C?163/91 (*Recueil*, I?5723. lpp.).

29 – Spriedum? liet? *Minerva Kulturreisen* (min?ts iepriekš 14. zemsv?tras piez?m?) Tiesa nosprieda, ka pe??as re??ms nav piem?rojams ce?ojumu a?ent?ras atseviš?i p?rdot?m bi?et?m uz operu, “nesniedzot ce?ojuma pakalpojumus”, bet t? izskaidroja, ka ce?ojuma pakalpojumi ietver izmitin?šanu (skat. sprieduma 21.–28. punktu).

30 – Skat. attiec?gi spriedumus apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* un liet? *iSt* (min?ti iepriekš 21. zemsv?tras piez?m?).

31 – 2008. gada 16. oktobra spriedums liet? C?253/07 *Canterbury Hockey Club* un *Canterbury Ladies Hockey Club* (Kr?jums, I?7821. lpp., 26. un n?kamie punkti). Piebild?šu, ka taj? liet? Komisija nor?d?ja, ka min?t? ties?bu norma ir j?interpret? “nevis burtiski, bet t?, lai nodrošin?tu taj? paredz?t? atbr?vojuma efekt?vu piem?rošanu atkar?b? no attiec?gajiem pakalpojumiem, un ka t?p?c v?r? ir j??em ne tikai š? pakalpojuma ofici?lais vai juridiskais sa??m?js, bet ar? tas, kam tas konkr?ti ir dom?ts vai kas to faktiski sa?em” (skat. sprieduma 25. punktu).

32 – Skat. iepriekš 14. zemsv?tras piez?m? min?to judikat?ru.

33 – T? neb?tu vien?gi tad, ja A b?tu re?istr?ts gan k? PVN maks?t?js katr? no š?m dal?bvalst?m, gan ar? veicis tur pieg?des, par kur?m maks?jamais PVN p?rsniegtu visu t? PVN priekšnodokli. Tom?r pat tad notiktu ie??mumu no PVN aizpl?šana no dal?bvalst?m, kur?s pakalpojums faktiski tiktu sniegts un sa?emts, uz dal?bvalsti, kur? A ir nodibin?ts, kas sa?emtu maks?jamo nodokli par p?rdošanu B.

34 – Skat. 32. punktu iepriekš.

35 – Cit?dai fisk?l?s neitralit?tes izpratnei PVN kontekst? skat. t?l?k 40. zemsv?tras piez?mi.

36 – Skat. 2012. gada 19. j?lija spriedumu liet? C?44/11 *Deutsche Bank* (45. punkts).

37 – Sarež??t?ba ir apl?kota Komisijas ierosin?tajos groz?jumos Sest?s direkt?vas 26. pantam, b?t?b? aizst?jot v?rdu “ce?ot?js” ar “klients” vis? 26. panta 3. punkt? (kas atbilst 26. panta 2. punkta p?d?jam teikumam negroz?taj? redakcij?; ir ar? citi groz?jumi, bet šaj? diskusij? tiem nav ?pašas noz?mes). Tas, manupr?t, apliecina iebildumu izdom?to b?t?bu.

38 – Skat. 31. punktu iepriekš.

39 – Min?ta iepriekš 18. zemsv?tras piez?m?. Komisija min ar? 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C?269/00 *Seeling* (*Recueil*, I?4101. lpp., 54. punkts).

40 – 9. zemsv?tras piez?m? min?tais dokuments, 2. punkta priekšp?d?j? rindkopa. Te min?tais neitralit?tes princips noz?m?, ka PVN j?b?t neutr?lam no t? ietekmes uz nodok?u maks?t?jiem, kuriem pašiem nav j?nes nodok?a slogs.

41 – 79. panta pirm?s da?as c) punkts attiecas uz pagaidu konta izmantošanu izdevumu atmaksai pirc?ja vai klienta v?rd? un interes?s.

42 – 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunkts bija sp?k? pirms 79. panta 1. punkta c) apakšpunkta.

43 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

44 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”). Direkt?vas 2006/112 306.–310. pants aizst?ja Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 26. pantu.

45 – Vairumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?ras saliek kop? kompleksos ce?ojumus, bet tos tieši nep?rdod sabiedr?bai. T?s p?rdod vai nu mazumtirdzniec?bas ce?ojumu a?ent?r?m, kuras tad (pašas sav? v?rd?) p?rdod kompleksos pakalpojumus sabiedr?bai, vai sabiedr?bai ar t?du mazumtirdzniec?bas a?ent?ru starpniec?bu, kuras (vairumtirdzniec?bas a?ent?ru v?rd?) r?kojas tikai k? starpnieki.

46 – 74.–77. pants b?t?b? ir par ar nodokli apliekamo summu “pašpieg?d?m”, kad nodok?u maks?t?js izmanto preces vai pakalpojumus, kuras vi?š pats pieg?d?jis ar savu darb?bu, kura apliekama ar nodokli t?, k? tas netiek dar?ts parastos ar nodokli apliekamajos dar?jumos.

47 – Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?va 2008/9/EK, ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus Direkt?v? 2006/112/EK paredz?tajai pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?a maks?t?jiem, kas neveic uz??m?jdarb?bu attiec?g?s valsts teritorij?, bet veic uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (OV L 44, 23. lpp.).

48 – 90. pant? noteikt? standarta PVN likme šobr?d ir 21 %. T?p?c darb?ba ietver sareizin?šanu ar 100 un izdal?šanu ar 121.

49 – Nor?d?šu, ka atbilstoši Komisijas dokumentam “Eiropas Savien?bas dal?bvalst?s piem?rojam?s PVN likmes” Sp?nija no 2013. gada 14. janv?ra piem?roja, piem?ram, standarta likmi 21 % izmitin?šanai viesn?c?s un ieejas maksai izklaides parkos (š?da likme izmitin?šanai viesn?c?s ir min?ta š? dokumenta ang?u valodas versij?, savuk?rt fran?u un v?cu valodas versij? ir min?ta likme 10 % apm?r?; diemž?l Komisija nav var?jusi iesniegt citu valodu versijas) un samazin?to likmi 10 % pasažieru transportam un restor?nu pakalpojumiem. Nodokli ietveroša cena 6 % apm?r? noz?m?tu nodok?a likmi aptuveni 6,38 % apm?r?.

50 – Turpretim Komisija nor?d?ja, ka 325., 332. un 339. pants liedz nor?d?t PVN apm?ru r??inos, kas izdoti atbilstoši citiem sal?dzin?miem ?pašajiem rež?miem.

51 – Abi š?s lietas dal?bnieki ir min?juši tirgot?ju v?lmi saglab?t konfidencialit?ti par to pe??as da?u. Tas rada interesantu situ?ciju, bet, manupr?t, ne t?du, kas b?tu noz?m?ga š?s pras?bas izn?kumam.

52 – Skat. 2003. gada 19. j?nija spriedumu liet? C?149/01 *First Choice Holidays (Recueil, I?6289. lpp., 26. un n?kamie punkti)* par Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu – Direkt?vas 2006/112 73. panta priekšteci.

53 – Skat. pied?v?to 26. panta 4. punkta tekstu Priekšlikum? Padomes Direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK jaut?jum? par ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m (COM(2002) 64, gal?g? redakcija).