

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 režisms ceļojumu aģentūru

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 aģentūru 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 pārrīkojošo 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 pakalpojumu, sniedzot ce?ojuma pakalpojumu, 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

18. Būtībā šie ir apstākļi, kuros 2006. gadā Komisija analizēja peļņas daļas režīma piemērošanu visā Eiropas Savienībā un uzskatīja, ka 13 dalībvalstis nav to ieviešušas pareizi (it īpaši tās bija izmantojušas uz klientu vārstu pieeju, nevis uz ceļotāju vārstu pieeju). Pēc tam dažas no šīm dalībvalstīm (12) grozīja savus tiesību aktus, bet citas nē. Lai arī Komisija joprojām gribēja, lai tiktu ieviesti tās piedāvātie grozījumi, tā uzskatīja, ka iekšējā tirgus ir būtiska vienveidība un ka jaunvāršs negodīgas konkurences priekšrocības, kādas ir dažām ceļojumu aģentūrām (13).

19. Atbilstoši EKL 226. pantam (tagad – LESD 258. pants) Komisija tūlīt pēc 2007. gada 23. martā nosūtītajā brīdinājuma vāstuli visām astoņām dalībvalstīm, uz kurām attiecas šīs lietas. Ēmot vārā to atbildes, 2008. gada 29. februārī tā nosūtīja argumentākus atzinumus septiņām no šīm dalībvalstīm, bet 2009. gada 9. oktobrī – astotajai, Spānijai Karalistei. Tā kā dalībvalstis neievēroja argumentātos atzinumus, Komisija laukā no 2011. gada 20. aprīlā līdz 1. septembrim cēla šīs prasības. Tā līdz atzīt, ka, atāaujot ceļojumu aģentūrām piemērot peļņas daļas režīmu, sniedzot ceļojuma pakalpojumus personām, kas nav ceļotāji, dalībvalstis nav izpildījušas savus Direktāvas 2006/112 306.–310. pantā paredzētos pienākumus.

20. Visās lietās ir bijis rakstveida process, izēmot lietā C-293/11 Komisija/Grieķija, kurā Komisija attiecās no savām tiesībām iesniegt atbildi. Vairākas dalībvalstis iesniedza iestāšanās rakstus viena otras lietā. 2013. gada 6. martā notika kopāga tiesas sēde, kurā Komisija un visas attiecāgas dalībvalstis sniedza mutvārdu apsvērumus.

21. Nevienā lietā nav apstrīdēts, ka attiecāgajiem valsts tiesību aktiem ir uz klientu vārsta pieeja. Tūpēc es neuzskatu par vajadzāgu šeit izklāstīt kādu no šiem tiesību aktiem. Jautājums (vienāgais jautājums septiņās lietās un pirmais jautājums lietā C-189/11 Komisija/Spānija) vienkārši ir, vai tā ir pareiza pieeja, vai arī, kā Komisija norāda, pareizai Direktāvas 2006/112 306.–310. panta interpretācijai jābūt tādai, lai dalībvalstis izmantotu uz ceļotāju vārstu pieeju.

Šīs galveno argumentu kopsavilkums

22. Komisija un atbildētājas dalībvalstis visas piekrīt, ka: i) peļņas daļas režīma mērķi ir vienkāršot procedūras un nodrošināt taisnāgu iekāmmu no PVN saēmšanu, visādi citādi neatkāpjoties no PVN sistēmas; ii) lai gan šobrīd ir vispārpieēmts, ka kompleksos ceļojumus un brīvdienas kopā saliek viena ceļojumu aģentūra vai ceļojumu rēķotājs un pārdod to citam pirms gala pārdošanas ceļotājam vai ceļojumu rēķotājam, tomēr tā nebija laukā, kad 1977. gadā tika pieēmta Sestā direktāva; iii) vienveidāga interpretācija ir vajadzāga, lai nodrošinātu PVN normu saskaotu piemērošanu visās dalībvalstīs, nešāirojot ceļojumu aģentūras; iv) uz klientu vārsta pieeja nodrošina interpretāciju, kas ir vislabāk piemērota, lai sasniegtu peļņas daļas režīma mērķus, un v) būtībā šo pieeju ievēro atbildētājas dalībvalstis. Tā kā visi šie punkti nav apstrīdēti, nebūtu lietderāgi par tiem šeit izklāstīt detalizētus argumentus; turklāt es varu piekrist visiem šiem punktiem un es par tiem vairs neizteikšos savā tēlā kā vārājumā. Pietiekami norādīt, ka attiecābā uz i) un iv) punktu esmu norādājusis būtisko savā prezentācijā par peļņas daļas režīmu (14), ka ii) un v) ir fakti, par kuriem panākta vienprātība, un ka iii) nav pretrunāgs.

23. Lai gan nav strīda par vienas, saskaotās interpretācijas nepieciešamību visā Savienībā, Komisija uzskata, ka plašāka interpretācija, kas ietverta uz klientu vārsta pieeju, nevar tikt sasniegta, nemainot tiesību aktus (*de lege ferenda* viedoklis), savukārt atbildētājas dalībvalstis uzskata, ka tādās normas, kādas tās ir, var un vajāg interpretēt plaši (*de lege lata* viedoklis).

24. Komisijas argumentu centrālā ass ir valodnieciska. Tikai vienā gadājumā no pieciem tikai vienā no sešām Sestās direktāvas 26. panta oriāinālo valodu redakcijām lietots vārds “klients”; visos pārājos gadājumos un visu pārājo 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 pārkāp 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 pieprasījums daļa (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 pieprasījumu daļu?

26. Komisija arī uzsver, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai normas, kurām ir atkāpes no kāda principa, ir interpretējamās šauri (16). Pieprasījums daļas 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 pieprasījumu daļas 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 precizē, ka tās ieskatā (kas, kā šķiet, izriet no režīma mērķa, nevis no kādiem vārdiem tiesību aktos) pieprasījums daļas režīms ir piemērojams, kad komersants (kā juridiska persona), kas nevar būt “ceļotājs”, nopērk kompleksu ceļojumu, ko izmanto tā darbinieki. Svarīgi ir tikai tas, lai komplekss netiktu pārdots šajam ceļotājam.

29. Turpretim atbildot uz jautājumu dalībvalstis (19) uzsver nepieciešamību nodrošināt pieprasījumu daļas 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 pieprasījums daļas režīms piemērojams viesnīcniekam, kurš saviem klientiem piedāvā kompleksu pakalpojumu, ieskaitot izmitināšanu, transportu atpakaļceļam un autobusa ekskursiju, transporta pakalpojumus pārkot 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 šīs redakcijas nav acīmredzamas liekvārdbas, kuru Komisija jebkurā gadījumā ir saglabājusi grozījumu priekšlikumā. Tomēr, tā kā ir noteikts, ka pieprasījums daļas 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

32. Atbildētājas dalībvalstis arī norāda, ka Tiesa konsekventi ir nospriedusi, ka izņēmumu no PVN sistēmas principiem šauras interpretācijas prasība nenozīmē, ka izmantotie jēdzieni būtu jāinterpretē veidā, kas atbilstu izņēmumiem tiem paredzēto nolūmi, un ka interpretācijai ir jāatbilst sasniedzamajiem mērķiem un ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības (23).

V?rt?jums

35. Gr?ti izvair?ties no iespaيدا, ka Tiesa ir aicin?ta izlemt PVN politikas (vai ties?bu akta izstr?d?šanas) jaut?jumu, kas ir pier?d?jies esam ?rpus dal?bvalstu un likumdev?ju sp?j?m vai v?lmes.

37. Šaj? zi?? dal?bvalstu skaits, kuras ir izv?l?juš?s vienu vai otru pieeju, manupr?t, nevar b?t juridiski noz?m?gs faktors Tiesas anal?z? (pat ja tas k?d? zi?? b?tu politisks apsv?rums likumdev?jam). Lai k?ds ar? b?tu anal?zes rezult?ts, iev?rojams daudzums dal?bvalstu b?s spiestas groz?t savus ties?bu aktus. Tai pat laik? man š?iet, ka mazu p?rliecinošu v?rt?bu var pieš?irt jebk?d?m praktisk?m gr?t?b?m, kas ce?ojumu a?ent?r?m var?tu izriet?t no jebkuras interpret?cijas, ja t? tiktu piem?rota vienveid?gi, – protams, nevis t?m, kuras pe??as da?as rež?ms ?paši nov?rs?s. Neviena pieeja praks? nav ide?la, bet, ja vismaz asto?as (agr?k – vismaz 13) dal?bvalstis sp?ja ieviest normas noteikt? veid? iev?rojam? laika posm?, tad jebkuras gr?t?bas, kas saist?tas ar šo ieviešanu (atseviš?i ?emtas, nevis k? iekš?ji konflikt?jošs kopums), nav t?das, kuras b?tu izš?irošas.

39. B?tu nelietder?gi mekl?t atbildi detaliz?tas anal?zes ce?? par nejauš?bu, k?d? j?dzieni “ce?ot?js” un “klients” vai to ekvivalenti tagad ir lietoti daž?du valodu redakcij?s Direkt?vas 2006/112 306.–310. pant?. Komisija uzsver, ka v?rds “klients” tika lietots tikai vienreiz vien? no seš?m Sest?s direkt?vas 26. panta ori?in?lo valodu redakcij?m, un izskaidro, k? š? anom?lija rad?s un k? v?l?k izplat?j?s. T? ir p?rliecin?ta – un es neredzu nepieciešam?bu apšaub?t 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 rīstīk (vai, iespējams, līstīk atlaižu piedāvājumu gadījumā) ceļojumu aģentūrā, nevis tieši rezervēt pilna servisa uzturēšanās pakārtot savā dzimtajā pilsētā (29). Tāpēc peļņas daļas režīma mērķu dēļ “ceļotājs” ne vienmēr ir tas, kurš “ceļo”, un patiesajām “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 pārējo ceļojumu, izmitināšanu vai līdžīgus pakalpojumus, – “ceļotājs” bija lietošanai tās 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 pārējo pakalpojumus, lai tos izmantotu darbinieki, vienīgais nosacījums tās ieskatos ir, ka komplekso pakalpojumu nedrīkst pārēdot 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 pārējo šādu personu interesēs), un

patiešm lai iek?autu citas ce?ojumu a?ent?ras, kas t?l?k p?rdos pakalpojumu. ?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 noslēgsies ar neto maksājumu A ar lielāko daļu vai visām šīm summām (33) un ieņēmumu no PVN zaudējumu šīm dalībvalstīm. Lai gan saskaņots ES lēmums, tomēr PVN ir valsts nodoklis, ko ietur katra dalībvalsts saskaņā ar savām likmēm un atbilstoši saviem sīki 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 atņemtu 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 labāk piemērota nekā uz ceļotāju vārsta pieeja, lai sasniegtu peļņas daļas režīma mērķus, bet arī to, ka pārdotājam patiesībā 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 ņemt vērā citus svarīgus 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 salīdzinājumā 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 nonākusi, 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 vārdā” ir lieka, ja pieņem uz klientu vārstu pieeju, jo ceļojumu aģentūras vienmēr slēdz darījumus ar klientiem pašas savas vārdā (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 liekvārdību, būtu pārkāpuma par tādū, kas skaidrāk kalpo tiesību akta noteiktajam mērī kopumā. Liekvārdība nav sveša tiesību aktos. Te frāze “pašas savas vārdā” vienkārši var tikt uzlikta kā vārda nākamajā 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 vārdā”, tādējādi iemāžinot it kā esošo liekvārdību.

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 vairākas dalībvalstis 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 ieviests 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. Ēmot vārā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka, ievērojot analīzi un secinājumus, kurus es izklāstāju atsevišķi savos secinājumos lietā C-189/11 par pārtikām sēdzbām 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 uzsvārs)

“306. pants

1. Dalībvalstis saskaņā ar šo nodaļu piemēro pāšu 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 pāšais 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 rēķotājus.

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 aģentūram

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 rēķotājus.

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 kurā 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 faktiskajām 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 uzlikto 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

Sestā direktīva

BG (43)

CS

DA

DE

26. panta 1. punkts

???????? (saņēmējs, labuma guvējs)

zákazník (klients)

rejsende (ceļotājs)

Reisender (ceļotājs)

26. panta 2. punkta pirmais teikums

???????? (ceļotājs)

26. panta 2. punkta trešais teikums

????????/??????

(ceļotājs/tīrīstis)

26. panta 4. punkts

??????

(tīrīstis)

Direkt?va 2006/112

BG

CS

DA

DE

306. pants

??????

(klients)

cestující

(ce?ot?js)

rejsende (ce?ot?js)

Reisender (ce?ot?js)

307. pants

????????? ???? (ce?ot?js)

308. pants

310. pants

Sest? direkt?va

EL

EN

ES

ET

26. panta 1. punkts

??????????? (ce?ot?js)

customer (klients)

viagero (ce?ot?js)

klient (klients)

26. panta 2. punkta pirmais teikums

traveller (ce?ot?js)

reisija (ce?ot?js)

26. panta 2. punkta trešais teikums

26. panta 4. punkts

Direkt?va 2006/112

EL

EN

ES

ET

306. pants

?????????? (ce?ot?js)

Customer (klients)

viagero (ce?ot?js)

reisija (ce?ot?js)

307. pants

traveller (ce?ot?js)

308. pants

310. pants

Sest? direkt?va

FI

FR

HU

IT

26. panta 1. punkts

matkustaja (ce?ot?js)

voyageur (ce?ot?js)

utas (ce?ot?js)

viaggiatore (ce?ot?js)

26. panta 2. punkta pirmais teikums

26. panta 2. punkta trešais teikums

26. panta 4. punkts

Direkt?va 2006/112

FI

FR

HU

IT

306. pants

asiakas (klients)

voyageur (ce?ot?js)

utas (ce?ot?js)

viaggiatore (ce?ot?js)

307. pants

308. pants

asiakas (klients)

matkustaja (ce?ot?js)

utazó (ce?ot?js)

310. pants

matkustaja (ce?ot?js)

utas (ce?ot?js)

Sest? direkt?va

LT

LV

MT

NL

26. panta 1. punkts

klientas (klients)

klients

klienti (klients)

reiziger (ce?ot?js)

26. panta 2. punkta pirmais teikums

keleivis (ce?ot?js)

ce?ot?js

vja??atur (ce?ot?js)

26. panta 2. punkta trešais teikums

26. panta 4. punkts

Direkt?va 2006/112

LT

LV

MT

NL

306. pants

keleivis (ce?ot?js)

ce?ot?js

konsumaturi (pat?r?t?js)

reiziger (ce?ot?js)

307. pants

vja??atur (ce?ot?js)

308. pants

310. pants

Sest? direkt?va

PL

PT

RO (44)

SK

26. panta 1. punkts

klient (klients)

cliente (klients)

client (klients)

zákazník (klients)

26. panta 2. punkta pirmais teikums

podró?ny (ce?ot?js)

viajante (ce?ot?js)

c?l?tor (ce?ot?js)

turista (t?rists)

26. panta 2. punkta trešais teikums

26. panta 4. punkts

cestuj?ci (ce?ot?js)

Direkt?va 2006/112

PL

PT

RO

SK

306. pants

nabywca (ieguv?js)

cliente (klients)

client (klients)

zákazník (klients)

307. pants

turysta (t?rists)

308. pants

310. pants

Sest? direkt?va

SL

SV

26. panta 1. punkts

naro?niki (klients)

kunder (klienti)

26. panta 2. punkta pirmais teikums

potnik (ce?ot?js)

resande (ce?ot?js)

26. panta 2. punkta trešais teikums

26. panta 4. punkts

Direkt?va 2006/112

SL

SV

306. pants

potnik (ce?ot?js)

kunder (klienti)

307. pants

resande (ce?ot?js)

308. pants

310. pants

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – 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”).

3 – Padomes 1990. gada 13. j?nija Direkt?va 90/314/EEK par kompleksiem ce?ojumiem, kompleks?m br?vdien?m un kompleks?m ekskursij?m (OV L 158, 59. lpp.). 1. pants nosaka t?s m?r?i “tuvin?t dal?bvalstu normat?vos un administrat?vos aktus attiec?b? uz kompleksiem pakalpojumiem, ko p?rdod vai pied?v? tirdzniec?b? Kopienas teritorij?”.

4 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 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”). Direkt?vas 2006/112 306.–310. pants vienk?rši atk?rto Sest?s direkt?vas 26. panta strukt?ru un formul?jumu, neveicot nek?dus groz?jumus p?c b?t?bas (skat. Direkt?vas 2006/112 preambulas 3. apsv?rumu).

5 – Atbilstoši tagad Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?vai 2008/9/EK, ar ko nosaka s?ki

izstrādātus noteikumus Direktīvu 2006/112/EK paredzētajai pievienotās vārdbas 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 vārdbas nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV L 331, 11. lpp.).

6 – Lai gan Komisijas “cēloņa” definīcija faktiski ir brīvka nekā tē – skat. tēlā 28. punktu.

7 – Tiesas sēdē Komisija paskaidroja, ka Sestās direktīvas teksts tika apspriests un pieņemts Padomē franču valodas redakcijā, kas bija paredzēta kā pamats pārjēgm 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 “cēloņs” vai “klients”, kāds kurā gadījumā tas ir, vai tē 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 režīmu cēlojumu aģentūrām (COM(2002) 64, galīgā redakcija).

10 – Katrā ziņā tās bija mērķis. Būtībā vismaz franču, grieķu, itāļu un zviedru valodas redakcijas ierosinātajām jaunajām normām visas vismaz vienā gadījumā ir saglabājušas vārdu “cēloņs”.

11 – 4.1.2.1. punkts.

12 – Kipra, Ungārija, Latvija un Apvienotā Karaliste. Nīderlande lielkoties grozīja savus tiesību aktus (no 2012. gada 1. aprīļa), un paralēli tiesvedība, kas bija uzsākta pret šo dalībvalsti (lieta C-473/11), tika izbeigta.

13 – Skat. Komisijas paziņojumus presei IP/08/333 un IP/11/76.

14 – Turklāt Tiesa vairākkārtīgi ir uzsvērusi procesa vienkāršošanu attiecībā uz cēlojumu aģentūrām (skat., piemēram, 2010. gada 9. decembra spriedumu lietā C-31/10 *Minerva Kulturreisen*, Krājums, I-12889. lpp., 17. un 18. punkts un tajos minētā judikatūra). Pareizas iezīmumu no nodokļa nonākšanas mērķi uzsvēra ģenerālvokāts Ticano [*Tizzano*] savos 2002. gada 12. septembra secinājumos lietā C-149/01 *First Choice Holidays* (2003. gada 19. jūnija spriedums, Krājums, I-6289. lpp., 25. punkts, 13. zemsvārsta piezīme).

15 – Tomēr skat. tēlā 28. punktu.

16 – Kā nesenu piemēru skat. 2013. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-360/11 Komisija/Spānija (Krājums vāļ nav publicēts, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 – Skat. Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktu.

18 – 2005. gada 6. oktobra spriedums lietā C-204/03 Komisija/Spānija (Krājums, I-8359. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 19 – Es neuzskatu par lietderīgu šeit minēt individuālus argumentus katrai dalībvalstij, no kuriem jebkurš gadījums izriet tikai kopsavilkums.
- 20 – Skat., piemēram, 2011. gada 3. marta spriedumu lietā C-41/09 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-831. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī 1998. gada 2. aprīļa spriedumu lietā C-296/95 *EMU Tabac u.c., Recueil*, I-1605. lpp., 36. punkts).
- 21 – 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett un Baldwin (Recueil*, I-6229. lpp., 18.–27. punkts). Skat. arī 2005. gada 13. oktobra spriedumu lietā C-200/04 *iSt* (Krājums, I-8691. lpp., 22. un nākamie punkti).
- 22 – Spriedums lietā *First Choice Holidays* (mināts iepriekš 14. zemsvētras piezīmē, 28. punkts).
- 23 – Kā? Ņoti nesenu piemēru par izņēmumiem skat. 2013. gada 21. marta spriedumu lietā C-91/12 *PCF Clinic AB* (Krājums vāļ nav publicēts, 23. punkts).
- 24 – Mināts iepriekš 18. zemsvētras piezīmē; skat. it īpaši 25. punktu.
- 25 – Skat. iepriekš 20. zemsvētras piezīmē minēto judikatūru.
- 26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).
- 27 – Protams, ir gadījumi, kad pats brauciens vai ceļojums vai tā daļa ir mērķis (piemēram, noteikti kruīzi vai leņendri vilcienu ceļojumi, kā, piemēram, Austrumu ekspresis), un citi, kuros pats transports ir vienīgais pakalpojums, ko nopirkt no ceļojumu aģentūras (it īpaši, iespējams, darījuma braucienā). Tomēr nozīmīga ceļojumu aģentūras uzņēmējdarbības daļa ietver kompleksos pakalpojumus, kuros galamērķā pieejamie pakalpojumi ir centrālā sastāvdaļa, un transports uz galamērķi un no tā vienkārši ir kā neizbēgams papildinājums.
- 28 – 1992. gada 12. novembra spriedums lietā C-163/91 (*Recueil*, I-5723. lpp.).
- 29 – Spriedums lietā *Minerva Kulturreisen* (mināts iepriekš 14. zemsvētras piezīmē) Tiesa nosprieda, ka peļņas režīms nav piemērojams ceļojumu aģentūras atsevišķi pārdotām biļetēm uz operu, “nesniedzot ceļojuma pakalpojumus”, bet tā izskaidroja, ka ceļojuma pakalpojumi ietver izmitināšanu (skat. sprieduma 21.–28. punktu).
- 30 – Skat. attiecīgi spriedumus apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin* un lietā *iSt* (mināti iepriekš 21. zemsvētras piezīmē).
- 31 – 2008. gada 16. oktobra spriedums lietā C-253/07 *Canterbury Hockey Club un Canterbury Ladies Hockey Club* (Krājums, I-7821. lpp., 26. un nākamie punkti). Piebildīšu, ka tajā lietā Komisija norādīja, ka minētā tiesību norma ir jāinterpretē “nevis burtiski, bet tā, lai nodrošinātu tajā paredzētā atbrīvojuma efektīvu piemērošanu atkarībā no attiecīgajiem pakalpojumiem, un ka tāpēc vārds ir jāņem ne tikai šā pakalpojuma oficiālais vai juridiskais saņēmējs, bet arī tas, kam tas konkrēti ir domāts vai kas to faktiski saņem” (skat. sprieduma 25. punktu).
- 32 – Skat. iepriekš 14. zemsvētras piezīmē minēto judikatūru.
- 33 – Tā nebūtu vienīgi tad, ja A būtu reģistrēts gan kā PVN maksātājs katrā no šīm dalībvalstīm, gan arī veicis tur piegādes, par kurām maksājams PVN pārsniegtu visu tā PVN priekšnodokli. Tomēr pat tad notiktu izņēmumu no PVN aizplāšana no dalībvalstīm, kurās pakalpojums faktiski tiktu sniegts un saņemts, uz dalībvalsti, kurā A ir nodibināts, kas saņemtu

maksājamo nodokli par pārdošanu B.

34 – Skat. 32. punktu iepriekš.

35 – Citādi fiskālās neitralitātes izpratnei PVN kontekstā skat. tīklā 40. zemsvātras piezīmi.

36 – Skat. 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-44/11 *Deutsche Bank* (Krājums vāļ nav publicēts, 45. punkts).

37 – Sarežģītība ir aplūkota Komisijas ierosinātajos grozījumos Sestās direktivas 26. pantam, būtībā aizstājot vārdu “ceļotājs” ar “klients” visā 26. panta 3. punktā (kas atbilst 26. panta 2. punkta pēdējam teikumam negrozītajā redakcijā; ir arī citi grozījumi, bet šajā diskusijā tiem nav pašas nozīmes). Tas, manuprāt, apliecina iebildumu izdomāto būtību.

38 – Skat. 31. punktu iepriekš.

39 – Mināta iepriekš 18. zemsvātras piezīme. Komisija min arī 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling* (*Recueil*, I-4101. lpp., 54. punkts).

40 – 9. zemsvātras piezīme minētais dokuments, 2. punkta priekšpēdējā rindkopa. Te minētais neitralitātes princips nozīmē, ka PVN jābūt neitrālam no tā ietekmes uz nodokļu maksātājiem, kuriem pašiem nav jānes nodokļa slogi.

41 – 79. panta pirmās daļas c) punkts attiecas uz pagaidu konta izmantošanu izdevumu atmaksai pircēja vai klienta vārdā un interesēs.

42 – 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunkts bija spēkā pirms 79. panta 1. punkta c) apakšpunkta.

43 – Tā kā Sestā direktīva ir atcelta pirms Bulgārijas pievienošanās ES, bulgāru valodas redakcija nav oficiāls tulkojums.

44 – Tā kā Sestā direktīva ir atcelta pirms Rumānijas pievienošanās ES, rumāņu valodas redakcija nav oficiāls tulkojums.