



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

26 септември 2013 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — ДДС — Директива 2006/112/СЕ — Членове 306-310 — Специален режим за туристически агенти — Различия между текстовете на различните езици — Национално законодателство, което предвижда прилагането на този специален режим спрямо лица, различни от пътуващите лица — Понятия „пътуващо лице“ и „клиент“ — Изключване от посочения специален режим на някои продажби за масовия потребител — Посочване във фактурата на подлежащ на приспадане размер на ДДС, който не е свързан с дължимия или платен данък по получени доставки — Общо определяне на данъчната основа за даден период — Несъвместимост“

По дело C-189/11

с предмет иск за установяване неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 20 април 2011 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-жа L. Lozano Palacios и г-жа C. Soulay, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Испания, за което се явява г-жа S. Centeno Huerta, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

подпомагано от:

Чешка република, за която се явяват г-н M. Smolek и г-н T. Müller, както и г-жа J. Očková, в качеството на представители,

Френска република, за която се явяват г-н G. de Bergues и г-н J.-S. Pilczer, в качеството на представители,

Република Полша, за която се явяват г-жа A. Kraińska, г-жа A. Kramarczyk, г-н M. Szpunar и г-н В. Małczyna, в качеството на представители,

Португалска република, за която се явяват г-н L. Inez Fernandes и г-н R. Laires, в качеството на представители,

* Език на производството: испански.

Република Финландия, за която се явяват г-н J. Heliskoski и г-жа M. Pere, в качеството на представители,

встъпили страни,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н M. Ilešič, председател на състав, г-н E. Jarašiūnas, г-н A. Ó Caoimh, г-жа C. Toader и г-н C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 6 март 2013 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 юни 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да приеме за установено, че:
 - като позволява туристическите агенти да прилагат специалния режим за туристически агенти по отношение на туристическите услуги, продавани на лица, различни от пътуващите,
 - като изключва от приложното поле на този специален режим предназначенията за масовия потребител продажби на пътувания, организирани от агенти на едро, когато тези продажби се извършват от агенти на дребно, действащи от свое име,
 - като при определени обстоятелства разрешава на туристическите агенти да посочват във фактурата обща стойност на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), която няма връзка с действително платения от клиента данък, и като разрешава на клиента, когато той е данъчнозадължено лице, да приспада тази обща стойност от дължимия ДДС, както и
 - като разрешава на туристическите агенти, доколкото спрямо тях се прилага посоченият специалният режим, да определят общо данъчната основа за всеки данъчен период,

Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 306—310, 226, 168, 169 и 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

Специалният режим за туристически агенти

- 2 Член 26 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки по отношение на данъка върху оборота — Обща система за данък добавена стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), в текста му на испански език (ОВ L 145, стр. 1; ЕЕ 09/01, стр. 54), е гласял:

„1. Държавите членки прилагат [ДДС] за сделките на туристическите агенти в съответствие с разпоредбите на настоящия член, когато туристическите агенти работят с клиенти [„viajero“] от свое име и при предоставяне на туристически услуги използват стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Настоящият член не се прилага за туристически агенти, които действат само като посредници и водят данъчно счетоводство в съответствие с член 11, част А, параграф 3, буква в). По смисъла на настоящия член терминът „туристически агент“ включва и туроператорите.

2. Всички сделки, извършвани от туристическия агент във връзка с дадено пътуване, се третираат като една доставка на услуга от туристическия агент на пътуващото лице [„viajero“]. Доставката е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето туристическият агент е предоставил услугите. Данъчната основа и цената без данъка по смисъла на член 22, параграф 3, буква б) за тази услуга представляват маржа на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума, която трябва да бъде платена от пътуващото лице [„viajero“] без [ДДС], и действителната себестойност за туристическия агент на стоките и услугите, предоставени от други данъчнозадължени лица, когато пътуващото лице [„viajero“] пряко се възползва от тях.

[...]

4. Начисленият на туристическия агент [ДДС] от други данъчнозадължени лица върху сделките, посочени в параграф 2, от които пряко се възползва пътуващото лице [„viajero“], не подлежи на приспадане или възстановяване в никоя от държавите членки“ [неофициален превод].

- 3 Членове 306—310 от Директивата за ДДС, в текста им на испански език, включени в глава 3 от тази директива, която е наречена „Специален режим за туристически агенти“, предвиждат:

„Член 306

1. Държавите членки прилагат специален режим за ДДС в съответствие с настоящата глава, по отношение на сделките, извършвани от туристически агенти, които работят с клиенти [„viajero“] от свое собствено име и при предоставянето на туристически услуги използват доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица.

Този специален режим не се прилага по отношение на туристически агенти, когато те действат само като посредници и за които се прилага [...] член 79, първа алинея, буква в) за целите на изчисляването на данъчната основа.

2. За целите на настоящата глава туроператорите се считат за туристически агенти.

Член 307

Сделките, извършвани в съответствие с условията, предвидени в член 306, от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за [една-единствена доставка на услуги], предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице [„viajero“].

[Тази една-единствена доставка] е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил дейността си или има постоянен обект, от който туристическият агент е извършил доставката на услуги.

Член 308

„Данъчната основа и цената без ДДС по смисъла на член 226, точка 8 по отношение на [тази една-единствена доставка], предоставена от туристическия агент, е надбавката на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума без ДДС, която трябва да бъде платена от пътуващото лице [„viajero“], и фактическите разходи за туристическия агент за доставките на стоки или услуги, доставени от други данъчнозадължени лица, когато тези сделки са за пряко ползване от пътуващото лице [„viajero“].

Член 309

Ако сделките, възложени от туристическия агент на други данъчнозадължени лица, се извършват от такива лица извън Общността, доставката на услуги, извършвана от туристическия агент, се третира като междинна дейност, освободена от облагане съгласно член 153.

Ако сделките се извършват както вътре, така и извън Общността, от данък може да бъде освободена само частта от услугата на туристическия агент, свързана със сделки извън Общността.

Член 310

„ДДС, начисляван[...] на туристическия агент от други данъчнозадължени лица по отношение на сделки, които се разглеждат в член 307 и които са за пряко ползване от пътуващото лице [„viajero“], не подлежи на приспадане или възстановяване в никоя държава членка“.

Другите разпоредби на Директивата за ДДС

4 Член 73 от Директивата за ДДС гласи:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

5 Член 78 от тази директива предвижда:

„Данъчната основа включва следните елементи:

a) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност;

[...]“.

- 6 Членове 168 и 169 от тази директива се отнасят до правото на приспадане. Посоченият член 168 предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]“.

- 7 В член 169 от тази директива е уточнено, че в допълнение към приспадането, посочено в същия 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне посочения там ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на сделките, цитирани в разглеждания член 169.

- 8 Член 226 от Директивата за ДДС, който се отнася до съдържанието на фактурите, гласи:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[...]

- 9) прилаганата ставка на ДДС;

- 10) размер на дължимия ДДС, освен когато се прилага специален режим, според който съгласно настоящата директива, подобна информация се изключва;

[...]“.

- 9 Дял XII, глава 4 („Специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“), член 318 от тази директива предвижда:

„1. За да се опрости процедурата по събирането на данъка и след като се консултират с Комитета по ДДС, държавите членки могат да предвидят, че за определени сделки или за определени категории данъчнозадължени дилъри данъчната основа по отношение на доставките на стоки по режима за облагане на маржа на печалбата ще се определя[...] за всеки данъчен период, през който данъчнозадълженият дилър трябва да представя справка-декларацията за ДДС, посочена в член 250.

[...]“.

Испанското право

10 Член 141, параграфи 1 и 2 от Закон 37/1992 от 28 декември 1992 г. за данъка върху добавената стойност (BOE № 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44247) предвижда:

„1. Специалният режим за туристически агенти се прилага по отношение на:

- 1) сделки, извършени от туристически агенти, когато действат от свое име по отношение на пътуващите лица и използват при осъществяване на пътуването стоки или услуги, предоставени от други предприятия или търговци.

За целите на специалния режим за пътувания се считат услугите по настаняване или превоз, независимо дали са предоставени поотделно или в пакет и според случая заедно с други допълнителни или акцесорни спрямо тях услуги;

- 2) сделките, извършени от туроператори, при обстоятелствата, посочени в предходната алинея.

2. Специалният режим за туристически агенти не се прилага по отношение на следните сделки:

- 1) предназначени за масовия потребител и извършени от агентите на дребно продажби на пътувания, които са организирани от агенти на едро“.

11 Член 142 от Закон 37/1992 гласи:

„По отношение на сделките, за които се прилага посоченият специален режим, данъчнозадължените лица не са задължени да посочват отделно в издаваните от тях фактури ставката на начисления данък, която при необходимост следва да се счита за включена в цената на сделката.

По отношение на сделките, извършени за други предприятия или търговци, включващи изключително доставки на стоки или услуги, осъществени изцяло в териториалния обхват на данъка, във фактурите по искане на заинтересованото лице под наименованието „стойност на ДДС, включена в цената“ може да се посочи сумата, получена от умножаването на общата цена на сделката по шест, разделена на 100. Тези суми се считат за поети пряко от предприятието или търговеца — получател по сделката“.

12 Член 146 от Закон 37/1992 гласи:

„1. Данъчнозадължените лица могат да избират дали да определят данъчната си основа за всяка отделна сделка или общо за всеки данъчен период.

Изборът поражда последици по отношение на всички сделки, подлежащи на облагане по специалния режим, осъществени от данъчнозадълженото лице за период най-малко пет години, а при липса на декларация в обратен смисъл — за следващите години.

2. Общото определяне на данъчната основа за всеки данъчен период по отношение на сделките, подлежащи на облагане по специалния режим, се извършва по следната процедура:

- 1) От действителната обща себестойност, начислена на клиентите, включително данък добавена стойност, съответстваща на сделките, осъществени през съответния данъчен период, се изважда действителната обща сума, ведно с данъка, на доставката на стоки и услуги, извършени от други предприятия или търговци, които са закупени от туристическата агенция за същия период, били са използвани за осъществяване на пътуването и пътуващото лице се ползва от тях.

2) Общата данъчна основа се определя чрез умножаване на получената сума по 100, разделена на 100 плюс стандартната ставка на данъка, определена в член 90 от настоящия закон.

3. Данъчна основа не може при никакви обстоятелства да бъде отрицателна.

Въпреки това, когато данъчната основа се определя общо, всяка сума, с която изважданото превишава изваденото, може да се прибави към изважданото през непосредствено следващите данъчни периоди“.

Досъдебна процедура и производство пред Съда

- 13 На 23 март 2007 г. Комисията изпраща на Кралство Испания официално уведомително писмо, като му обръща внимание за възможното наличие на несъвместимост между испанското право относно специалния режим за туристически агенти и членове 306—310 от Директивата за ДДС, тъй като този режим се прилага спрямо услуги, предоставени на лица, различни от пътуващите, на което писмо тази държава членка отговаря с писмо от 29 май 2007 г.
- 14 На 1 февруари 2008 г. Комисията изпраща на Кралство Испания допълнително официално уведомително писмо, в което поставя под въпрос, първо, разпоредбите на член 141, параграф 2, точка 1 от Закон 37/1992, който предвижда от приложното поле на специалния режим да бъдат изключени предназначенията за масовия потребител продажби на пътувания, организирани от агенти на едро, които продажби са извършени от агенти на дребно, второ, специфичното правило относно фактурирането и приспадането, предвидено в член 142 от този закон, и трето, специалните разпоредби на член 146 от посочения закон относно общото изчисляване на данъчната основа за всеки данъчен период.
- 15 Кралство Испания отговаря на последното посочено официално уведомително писмо с писмо от 19 май 2008 г.
- 16 Тъй като не е удовлетворена от отговорите, дадени от Кралство Испания на нейните официални уведомителни писма, на 9 октомври 2009 г. Комисията издава мотивирано становище, на което посочената държава членка не отговаря.
- 17 При тези условия Комисията решава да предяви настоящия иск.
- 18 С определение от 14 септември 2011 г. на председателя на Съда Чешката република, Френската република, Република Полша Португалската република и Република Финландия са допуснати да встъпят в производството в подкрепа на исканията на Кралство Испания.

По иска

По първото твърдение за нарушение

Доводи на страните

- 19 Комисията счита, че специалният режим за туристически агенти, предвиден в членове 306—310 от Директивата за ДДС, се прилага само когато пътуванията се продават на пътуващи лица (наричан по-нататък „подходът, основан на понятието за пътуващо лице“). Комисията изтъква срещу Кралство Испания, че е разрешило прилагането на този режим при продажби на пътувания на всякакъв вид клиенти (наричан по-нататък „подходът, основан на понятието за клиент“).

- 20 Тази институция напомня, че по същество разпоредбите на разглежданите членове 306—310 възпроизвеждат тези на член 26, параграфи 1—4 от Шеста директива.
- 21 Комисията обаче поддържа, че при приемането на Шеста директива намерението на законодателя на Съюза е било да ограничи прилагането на специалния режим за туристически агенти до услугите, предоставяни на пътуващите лица, които са крайните потребители. В подкрепа на това твърдение институцията посочва, че в текста на пет от шестте първоначални езика на член 26 от същата директива систематично бил използван терминът „пътуващото лице“ по напълно ясен и съгласуван начин. От това следвало, че този термин не изисквал тълкуване, надхвърлящо неговия буквален смисъл, поради което тълкуването на посочения член 26 било недвусмислено.
- 22 Използването на термина „клиент“ („customer“) в текста на английски език на Шеста директива съставлявало грешка, която всъщност била допусната само веднъж — в член 26, параграф 1 от Директивата. Тъй като този текст на английски език бил послужил за основа на последващите преводи на Шеста директива, посоченият термин често бил възпроизвеждан в тези преводи, както и в текста на много езици на членове 306—310 от Директивата за ДДС.
- 23 В съдебното заседание пред Съда Комисията е уточнила, че текстът на френски език на Шеста директива, в който се използва само терминът „пътуващо лице“, съставлява текстът, въз основа на който били работили и постигнали съгласие всички разглеждани държави членки.
- 24 Комисията поддържа, че разпоредбите относно специалния режим за туристически агенти трябва да бъдат тълкувани еднакво. Съвместното съществуване на подхода, основан на понятието за пътуващо лице, и на подхода, основан на понятието за клиент, щяло да бъде източник на двойно данъчно облагане и нарушения на конкуренцията.
- 25 Позовавайки се на член 26 от Шеста директива, Комисията уточнява причините, поради които, макар терминът „клиент“ да се появява в текста на някои езици на членове 306—310 от Директивата за ДДС, той трябва да бъде схващан в смисъла на „пътуващо лице“.
- 26 На първо място, Комисията счита, че ако трябваше да бъде възприет подходът, основан на понятието за клиента, съдържащото се в член 26, параграф 1 от Шеста директива условие, че агентът действа „от свое име“, щеше да бъде излишно, тъй като по отношение на своя клиент даден един оператор винаги действа от свое име. Според Комисията от това следва, че посоченото словосъчетание не трябва да се тълкува буквално и че думата „клиент“ трябва да се разбира в смисъл като възприетия в текста на петте други първоначални езика на тази директива, а именно в смисъла на „пътуващо лице“. В това отношение Комисията поддържа, че даден туристически агент може да действа по отношение на едно „пътуващо лице“ както от свое име, така и от името и за сметка на трето лице.
- 27 По-нататък, според Комисията, ако законодателят на Съюза е възнамерявал да придаде на термина „клиент“ не смисъла на „пътуващо лице“, а този на всички видове „клиенти“, това щяло да породи нелогични последици, тъй като специалният режим за туристически агенти се прилагал дори когато даден агент действа като посредник, по-специално когато търси клиенти за сметка на хотелиер съгласно сключен с него договор за посредничество.
- 28 Комисията счита, че нелогичният характер е още по-очевиден, тъй като словосъчетанието „пътуващо лице“ е използвано във текста на английски език на член 26, параграф 2, първо изречение от Шеста директива, съгласно който „[в]сички сделки, извършвани от туристическия агент във връзка с дадено пътуване, се третират като една доставка на услуга от туристическия агент на пътуващото лице [„traveller“]“ [неофициален превод]. Комисията обаче счита, че това изречение ще бъде лишено от смисъл, ако специалният режим за туристически агенти се

прилага, без да се вземе предвид качеството на получателя на услугите. Според тази институция, ако подобна хипотеза е била налице, законодателят е щял да използва систематично термина „клиент“.

- 29 Комисията добавя, че терминът „пътуващо лице“ е използван в текста на шестте първоначални езика на член 26, параграф 2, трето изречение от Шеста директива. Поради това щяло да бъде непоследователно да се говори за „общата сума, която следва да се плати от пътуващото лице“, ако специалният режим за туристически агенти можеше да се приложи, без значение какво е качеството на клиента на туристическия агент. Всъщност според Комисията, когато такъв агент извърши продажба на друг туристически агент, посоченият в този член 26, параграф 2, трето изречение марж трябвало да се изчисли, като се вземе предвид разликата между сумата, която следва да плати пътуващото лице, и разходите на първия агент, което щяло да бъде ирелевантно, ако липсва връзка между този първи агент и пътуващото лице.
- 30 Накрая Комисията изтъква два други довода. Първо, тя подчертава, че разпоредбите на член 26 от Шеста директива са били в сила за период от почти 30 години до момента на нейната отмяна и че текстовете на повечето езици на този член, изготвени след първоначалните шест, възприемат съдържанието на идентичните първоначални текстове на първите пет езика, като използват единствено термина „пътуващо лице“. Само последващите текстове на пет езика на този член са се основавали на текста на английски език. Второ, Комисията напомня, че изключенията от общия режим на ДДС трябва да се тълкуват стеснително.
- 31 При тези условия, макар че подходът, основан на понятието за клиента, можел по-добре да постигне целите на специалния режим за туристически агенти, това обстоятелство не предполагало, че посоченият подход е правилен. Комисията признава, че този специален режим подлежи на усъвършенстване, но подчертава, че държавите членки не могат да възприемат по своя инициатива подобен подход, отклонявайки се от разпоредбите, които са изрично посочени в Шеста директива. В това отношение Комисията се позовава по-специално на точка 28 от Решение от 6 октомври 2005 г. по дело Комисия/Испания (C-204/03, Recueil, стр. I-8389). Тя добавя, че посоченият специален режим е въведен, за да отговаря на преобладаващото през 1977 г. положение, когато пътуванията са били основно продавани от туристическите агенти непосредствено на пътуващите лица. Днес разглежданият сектор обхваща по-голям брой оператори, но не държавите членки, а законодателят на Съюза трябвало да коригира недостатъците на този специален режим.
- 32 Вследствие от становищата на встъпилите държави членки и поддържайки решително подхода, основан на понятието за пътуващо лице, Комисията леко изменя позицията си, като посочва, че терминът „пътуващо лице“ обозначава не само физически лица, но и юридическите лица, които купуват туристически пакет за лични нужди и поради това имат качеството на окончателни получатели на туристическите услуги. Според Комисията по тази причина дружеството, което закупува туристически услуги за своите служители, се включва в приложното поле на посочения термин. Обратно на това, терминът „пътуващо лице“ не се прилагал спрямо физически или юридически лица, които продават посочените услуги на други лица. Тази институция подчертава, че посоченият специален режим за туристически агенти не се прилага на по-ранни етапи от продажбата на подобна услуга на крайния получател.
- 33 Кралство Испания оспорва тълкуването, което дава Комисията на съдържащия се в членове 306—310 от Директивата за ДДС специален режим за туристически агенти.
- 34 По своя инициатива или изразявайки съгласието си с встъпилите държави членки, Кралство Испания изтъква изложените по-долу доводи.

- 35 Даденото от Комисията буквално тълкуване не можело да бъде прието, тъй като, за разлика от текста на английски език на член 306 от Директивата за ДДС, в текста на много други езици на тази разпоредба, а именно на български, полски, португалски, румънски, словашки, фински и шведски, се използвал не терминът „пътуващо лице“, а терминът „клиент“.
- 36 Анализът на термините, използвани в разпоредбите, които обграждат член 26, параграф 1 от Шеста директива или посочения член 306, също не можели да служат за насока при определяне на точния обхват на последните две посочени разпоредби. Всъщност разглеждането на текстовете на различните езици на тези разпоредби сочело, че „пътуващото лице“ не се използва систематично нито в член 26, параграфи 1—4 от Шеста директива, нито в членове 306—310 от Директивата за ДДС. В текстовете на някои езици се използвал систематично терминът „клиент“, докато в други — понякога „пътуващо лице“, понякога „клиент“. Тези различия били източник на двусмислие, за което свидетелствало по-специално обстоятелството, че Кралство Испания, Чешката република, Република Гърция, Френската република и Италианската република прилагат подхода, основан на понятието за клиент, макар че в Директивата за ДДС, публикувана на съответните им езици, се използва терминът „пътуващо лице“.
- 37 От това Кралство Испания прави извод, че следва да се даде телеологично тълкуване на разглежданите разпоредби в търсене на целите на специалния режим за туристически агенти. Всъщност тези цели не били оспорени от Комисията и включвали, от една страна, опростяването на правилата относно ДДС, приложими спрямо туристическите агенти, а от друга страна, разпределянето на приходите от ДДС между държавите членки. Било безспорно също така, че подходът, основан на понятието за клиент, е този, който може най-добре да постигне тези цели. Поради това посоченият подход съставлявал единственото правилно тълкуване.
- 38 Кралство Испания подчертава, че е без значение какво е качеството на получателя на услугата, независимо дали става въпрос за пътуващото лице, крайния потребител или агент посредник. Тази държава членка се основава по аналогия по-специално на Решение от 22 октомври 1998 г. по дело *Madgett и Baldwin* (C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229) и поддържа, че макар разглежданият в това решение специален режим да съставлява дерогация, Съдът е тълкувал разширително член 26 от Шеста директива, като е дал преимущество на целта на този режим в сравнение с текста на разглеждания член.
- 39 Тази държава членка посочва, че подходът, основан на понятието за клиент, обратно на подхода, основан на понятието за пътуващо лице, позволявал да бъде спазен принципът на неутралност на ДДС, тъй като операторите, продаващи туристически пакети непосредствено на пътуващите лица, се третират по еднакъв начин с операторите, продаващи подобни пътувания на други оператори.
- 40 Що се отнася до посочената от Комисията опасност от двойно данъчно облагане, Кралство Испания поддържа, че тя се дължи на едновременното съществуване на двата разглеждани подхода и ще изчезне, ако бъде възприет един-единствен подход.
- 41 Що се отнася до твърдените от Комисията несъответствия, на първо място, във връзка с израза „работят с клиенти от свое име“ Кралство Испания оспорва наличието на такива несъответствия. Комисията не правела разграничение между израза „работят с клиенти“, използван в текста на английски език на член 26 от Шеста директива, и израза „работят със свои клиенти“. Единствено последният посочен израз можело да бъде излишен.
- 42 Освен това самата Комисия била използвала израза „които работят с клиенти от свое име“ в текста на много от езиците на своето предложение за директива на Съвета от 8 февруари 2002 година за изменение на Директива 77/388 във връзка със специалния режим за туристически агенти (СОМ(2002) 64 окончателен).

- 43 Изразеното от Комисията безпокойство, че посоченият израз може да доведе до прилагането на специалния режим за туристически агенти спрямо посредниците, било неоснователно поради изричния текст на член 30б, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, който изключва тази възможност.
- 44 На второ място, що се отнася до израза „която трябва да бъде платена от пътуващото лице“, Съдът вече бил приел, че този израз не може да се тълкува буквално и че обхваща и насрещната престация, която следва да бъде платена от трето лице.
- 45 Освен това според Кралство Испания подходът на Комисията създавал практически проблем, в смисъл че ако специалният режим за туристически агенти се прилагал само спрямо продажбите, извършени на пътуващото лице, краен потребител, можело да се наложи да се проверява във всеки конкретен случай дали купувачът на дадено пътуване е действително лицето, което ще се ползва от пътуването, и дали то няма да го продаде на друго лице.
- 46 Освен това позоваването от страна на Комисията на Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, е ирелевантно, тъй като, обратно на разглежданите в рамките на настоящото производство разпоредби, тези, които се разглеждат в делото, по което е постановено посоченото решение, били недвусмислени.

Съображения на Съда

- 47 За да се направи преценка на това първо твърдение за нарушение, следва да се определи дали, като е разрешило на туристическите агенти да прилагат разглеждания специален режим към сделките, които сключват не само с „пътуващите лица“, но и с всеки вид „клиенти“, Кралство Испания е транспонирало правилно членове 30б—310 от Директивата за ДДС.
- 48 В текста на испански език на посочените членове 30б—310, от една страна, и на член 26, параграфи 1—4 от Шеста директива, от друга страна, терминът „пътуващо лице“ се използва систематично. Обратно на това, в текстовете на всяка от тези директиви на другите езици се използват термините „пътуващо лице“ и/или „клиент“, като понякога употребата им е различна в различните разпоредби.
- 49 Въпреки тези особено сериозни различия Комисията поддържа, че е възможно да бъде дадено буквално тълкуване на посочените разпоредби въз основа на текста на пет от шестте първоначални езика на Шеста директива, в които се използва систематично терминът „пътуващо лице“, като употребата на термина „клиент“ във текста на английски език на тази директива съставлявало грешка.
- 50 Предвид обстоятелството, че терминът „клиент“ се използва само в текста на английски език, и то само в един случай, може да се предположи, че става дума за грешка. Обясненията на Комисията в съдебното заседание, че работният документ, който е в основата на Шеста директива, е бил изготвен на френски език, също биха могли да обосноват идеята, че е била допусната грешка при превода на тази директива на английски език.
- 51 Няколко констатации обаче поставят под въпрос посочения анализ, направен от Комисията.
- 52 Най-напред се налага изводът, че ако ставаше дума за грешка, тя не е била поправена в текста на английски език на Шеста директива.
- 53 По-нататък, терминът „клиент“ се появява нееднократно и не се ограничава конкретно до текста на един език, а е използван в текста на много други езици на Шеста директива, а не само в член 26, параграф 1 от нея.

- 54 Освен това, макар че тази твърдяна грешка е можела да бъде поправена най-малкото с приемането на Директивата за ДДС, това не е било направено, тъй като терминът „клиент“ се съдържа и в текста на много от езиците на членове 306—310 от тази директива, понякога несистематично.
- 55 Накрая, в посоченото в точка 42 от настоящото решение предложение за директива, целящо съществуващото законодателство да се замени с текст, който по същество възприема подхода, основан на понятието за клиента, терминът „пътуващо лице“ се използва в текста на френски език на член 26, параграф 1 от тази директива, докато терминът „клиент“ се използва във текста на английски език на същата тази разпоредба.
- 56 Поради това, обратно на твърденията на Комисията, не може да се възприеме едно изцяло буквално тълкуване на специалния режим за туристически агенти, основано на текста на един или няколко езици, като не се вземат предвид останалите. В съответствие с постоянната съдебна практика следва да се приеме, че разпоредбите на правото на Съюза трябва да се тълкуват и прилагат по еднакъв начин в светлината на текстовете на всички езици на Съюза. В случай на несъответствие между различните езици на текст от правото на Съюза съответната разпоредба трябва да се тълкува в зависимост от общата структура и целите на правната уредба, от която тя е част (Решение от 8 декември 2005 г. по дело *Jyske Finans, C-280/04, Recueil*, стр. I-10683, точка 31).
- 57 В конкретния случай останалите разпоредби, обграждащи тези, в които фигурира терминът „клиент“, използван в текста на английски език на Шеста директива, варират в зависимост от текстовете на различните езици на двете разглеждани директиви, поради което от структурата на тези разпоредби не може да се направи извод относно тълкуването на специалния режим за туристически агенти.
- 58 Що се отнася до целта на този специален режим, Съдът е напомнял няколкократно, че услугите, предоставяни от туристическите агенти и от туроператорите, се характеризират с това, че принципно се състоят от няколко услуги, по-специално транспортни услуги и услуги по настаняване, извършвани отчасти извън и отчасти на територията на държавата членка, където предприятието има седалище или постоянен обект. Прилагането на общите разпоредби за мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения по получени доставки данък би довело, поради големия брой услуги и местата на извършените доставки, до практически трудности за дейността на тези предприятия. С оглед на това да се адаптират правните норми, приложими за особеностите на тази дейност, законодателят на Съюза въвежда с член 26, параграфи 2—4 от Шеста директива специален режим на ДДС (вж. Решение от 12 ноември 1992 г. по дело *Van Ginkel, C-163/91, Recueil*, стр. I-5723, точки 13—15, Решение по дело *Madgett и Baldwin*, посочено по-горе, точка 18, Решение от 19 юни 2003 г. по дело *First Choice Holidays, C-149/01, Recueil*, стр. I-6289, точки 23—25, Решение от 13 октомври 2005 г. по дело *ISt, C-200/04, Recueil*, стр. I-8691, точка 21 и Решение от 9 декември 2010 г. по дело *Minerva Kulturreisen, C-31/10, Сборник*, стр. I-12889, точки 17 и 18).
- 59 Поради това посоченият специален режим има за цел опростяване на правилата относно ДДС, които се прилагат по отношение на туристическите агенти. Той е насочен също така към равномерното разпределяне между държавите членки на приходите от този данък, като се осигури, от една страна, събирането на приходите от ДДС относно всяка отделна услуга в държавата членка на крайното потребление на услугата, а от друга страна, събирането на приходите, свързани с маржа на туристическия агент, в държавата членка, в която е установен последният.

- 60 Следва обаче да се подчертае, което всъщност не е оспорено, че подходът, основан на понятието за клиента, може най-добре да постигне посочените две цели, като позволи на туристическите агенти да се ползват от опростени правила, независимо от вида клиенти, на които предоставят услугите си, като по този начин допринася за равномерното разпределение на приходите между държавите членки.
- 61 Обстоятелството, че при приемането през 1977 г. на специалния режим за туристически агенти по-голямата част от последните са продавали услугите си непосредствено на крайния потребител, не предполага, че законодателят е възнамерявал да ограничи този специален режим до посочения тип продажби и да изключи от приложното му поле осъществяването на продажби на други оператори.
- 62 Всъщност, когато даден оператор организира пакетно туристическо пътуване и продава туристическия пакет на туристически агент, който впоследствие го препродава на крайния потребител, именно първият оператор е този, който поема задачата да комбинира няколко услуги, закупени от различни трети лица, които са данъчнозадължени лица по ДДС. От гледна точка на целта на специалния режим за туристически агенти е от значение това, че операторът може да се ползва от опростени правила в областта на ДДС и че тези правила не са запазени само за туристическия агент, който в подобни случаи се ограничава до това да препродаде на крайния потребител пакета, закупен от посочения оператор.
- 63 Освен това следва да се напомни, че Съдът вече е имал повод да тълкува термина „пътуващо лице“, като му е придал по-широк смисъл от този на крайния потребител. Така в точка 28 от Решение по дело First Choice Holidays, посочено по-горе, Съдът постановява, че изразът „която трябва да бъде платена от пътуващото лице“, използван в член 26, параграф 2 от Шеста директива, не може да се тълкува буквално в смисъл, че изключва от данъчната основа на ДДС елемент от „на срещната престация“, получена от трето лице по смисъла на член 11, част А, параграф 1, буква а) от тази директива.
- 64 Другите възражения на Комисията, насочени към отхвърляне на подхода, основан на понятието за клиент, не могат да поставят под съмнение този анализ.
- 65 При все това обстоятелството, че специалният режим за туристически агенти съставлява изключение от общата уредба и поради това само по себе си това изключение не трябва да надхвърля необходимото за постигане на преследваните от него цели (вж. Решение по дело First Choice Holidays, посочено по-горе, точка 22), не предполага, че трябва да се възприеме подходът, който се основава на пътуващото лице, ако той накърнява полезното действие на този специален режим.
- 66 Признавайки, че специалният режим за туристически агенти може да бъде усъвършенстван, и основавайки се на точка 28 от Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, Комисията подчертава, че държавите членки не са длъжни по собствена инициатива да възприемат подход, който според тях подобрява посочения режим, защото по този начин те заменят волята на законодателя на Съюза със своята воля. В конкретния случай обаче не може с основание да се направи позоваване на това решение, тъй като, обратно на специалния режим за туристически агенти, разглежданото в това решение законодателство е недвусмислено.
- 67 Доводът, изведен от твърдяното наличие на несъответствия, които произтичали от разглеждане на думата „клиент“ в смисъл не на „пътуващо лице“, а на всеки вид „клиенти“, важи само по отношение на първоначалния текст на Шеста директива на английски език и на последващите езици, които я възпроизвеждат и които използват този термин в един-единствен случай. Що се отнася до текстовете на различните езици на Директивата за ДДС, в които този термин се използва систематично в членове 306—310, този довод е релевантен.

- 68 Що се отнася до съществуването на опасност туристическите агенти да приложат посочения специален режим дори когато действат като посредници, достатъчно е да се посочи, че тази опасност не е обоснована с оглед на изричния текст на член 306, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, който във всички случаи изключва подобна възможност.
- 69 С оглед на гореизложените съображения разпоредбите на членове 306—310 от Директивата за ДДС следва да се тълкуват при следване на подхода, основан на понятието за клиент.
- 70 От това следва, че първото изтъкнато от Комисията твърдение за нарушение следва да се отхвърли като неоснователно.

По второто твърдение за нарушение

Доводи на страните

- 71 Комисията поддържа, че като изключва от приложното поле на специалния режим за туристически агенти осъществените от агентите на дребно продажби на пътувания, организирани от агентите на едро, член 141, параграф 2, точка 1 от Закон 37/1992 противоречи на член 306 от Директивата за ДДС.
- 72 Комисията има съмнения относно основателността на обясненията, предоставени от Кралство Испания, съгласно които това изключване се прилагало само когато агентът на дребно действа от името на трето лице, принципно от името на агент на едро.
- 73 Според Комисията посоченото тълкуване не само изправвало от съдържание този член 141, параграф 2, точка 1, но в голямата си част било *contra legem* и се различавало от официалното тълкуване, дадено от самите испански органи и от доктрината. Освен това, ако посоченото изключване се прилагало единствено когато агентът действа от името на трето лице, трудно можело да си представим, че то се отнася само до случаите, в които пътуването е организирано от агент на едро.
- 74 Комисията поддържа, че във всички случаи текстът на посочения член 141, параграф 2, точка 1 не съставлява правилно транспониране на член 306 от Директивата за ДДС и е източник на двусмислие.
- 75 Кралство Испания изтъква, че посоченото от Комисията тълкуване, за което тя твърди, че е официално, съставлява само становище, което няма задължителна сила. Тази държава членка поддържа, че в член 141, параграф 2, точка 1 от Закон 37/1992 само се уточнява, че туристическите агенти на дребно, които действат от името и за сметка на агенти на едро, не могат да приложат специалния режим за туристически агенти към осъществяваните от тях продажби. Това уточнение било изцяло в съответствие с Директивата за ДДС и разглежданата разпоредба била недвусмислена.
- 76 В своята писмена дуплика Кралство Испания подчертава, че не е длъжно да представя доказателства, тъй като Комисията е обосновала настоящото твърдение за нарушение само въз основа на публикации, които нямат характера на задължителни правила или разпоредби от испанския правен ред.

Съображения на Съда

- 77 От самия текст на член 141, параграф 2, точка 1 от Закон 37/1992 следва, че туристически агенти на дребно, които продават предназначени за масовия потребител пътувания, организирани от агенти на едро, не могат да прилагат специалния режим за туристически агенти.
- 78 Следва да се приеме за установено, че подобно изключване от приложното поле на този специален режим не е предвидено в член 306 от Директивата за ДДС.
- 79 Кралство Испания не оспорва, че подобно изключване противоречи на този член 306, но твърди, че посоченият член 141, параграф 2, точка 1 не трябва да се схваща буквално и че предвиденото в него изключване се прилага само когато туристическият агент на дребно действа като посредник на агент на едро.
- 80 Тези доводи обаче не могат да бъдат уважени, с оглед на текста на разглежданата разпоредба, който впрочем е изричен, както и с оглед на становищата на администрацията и на дадените от доктрината тълкувания на посочената разпоредба.
- 81 Макар по силата на член 258 ДФЕС Комисията да трябва да докаже наличието на твърдяното неизпълнение на задължения, държавите членки са длъжни по силата на член 4, параграф 3 ДЕС да подпомагат Комисията при изпълнението на нейната задача, която се състои в това да следи за прилагането на договорите и на вторичното право. От това следва, че когато Комисията е представила достатъчно доказателства, от които са видни определени факти на територията на държавата членка ответник, последната е длъжна да оспори подробно и по същество така предоставената информация (вж. в този смисъл Решение от 9 ноември 1999 г. по дело Комисия/Италия, наричано „Решението „San Rocco“, C-365/97, Recueil, стр. I-7773, точки 84—86).
- 82 В конкретния случай обаче Кралство Испания не е представило никакво скорошно решение на своята администрация, нито съдебна практика, които да сочат, че член 141, параграф 2, точка 1 от Закон 37/1992 се е прилагал по начин, различен от неговото буквално съдържание.
- 83 Поради това следва да се приеме за установено, че разглежданият член 141, параграф 2, точка 1 противоречи на член 306 от Директивата за ДДС.
- 84 От посоченото следва, че второ твърдение на Комисията за нарушение е основателно.

По третото правно основание

Доводи на страните

- 85 Комисията поддържа, че съгласно член 142, втора алинея от Закон 37/1992 при предоставяне на туристическа услуга на друго данъчнозадължено лице, която включва само доставки, осъществени на испанска територия, след като се допита до клиента, туристическият агент може да посочи във фактурата, под наименованието „стойност на ДДС, включена в цената“, определен процент от цената с включен ДДС, който се счита, че се заплаща от клиента и който последният има право да приспадне. В отговор на многобройни въпроси испанската данъчна администрация била посочила ясно, че тази сума подлежи на приспадане, ако клиентът е данъчнозадължено лице, което има право на приспадане.
- 86 Комисията счита, че тази разпоредба нарушава член 226 от Директивата за ДДС, който се отнася до данните, които трябва да бъдат посочени във фактурата, както и членове 168 и 169 от тази директива, като допуска приспадане на сума, която няма връзка с ДДС, платен от

получателя на предоставените от туристическия агент услуги. Освен това посочената разпоредба била дискриминационна, тъй като се прилагала спрямо пътувания, които включват единствено услуги, предоставяни на испанска територия.

- 87 Кралство Испания посочва, че спорната разпоредба обхваща единствено хипотезата, в която предприятие закупува в полза на своите служители туристически пакет от туристически агент. Тази разпоредба била необходима, тъй като Комисията не била предоставила разрешение на поставения в подобна хипотеза проблем. Тази държава членка подчертава, че не било възможно каквото и да било приспадане, когато пътуващото лице, в смисъл на „физическо лице“, закупува туристическа услуга или когато туристически агенти предоставят услуги помежду си.
- 88 Кралство Испания оспорва твърдението, че разглежданата разпоредба има дискриминационен характер, като посочва, че тя била в съответствие с член 309 от Директивата за ДДС, който предвижда освобождаването на предоставената от туристическия агент една-единствена доставка на услуги по отношение на частта, която съответства на доставките на стоки услуги, осъществени извън територията на Европейския съюз. Така посочената разпоредба не допускала възможността за приспадане на данъка за закупени туристически услуги, които се ползват от това освобождаване.

Съображения на Съда

- 89 Следва да се посочи, че член 142 от Закон 37/1992 позволява при определени условия данъчнозадълженото лице да приспадне ДДС в размер на 6 % от общата цена с ДДС, която му е фактурирана.
- 90 На първо място, от значение е да се приеме за установено, че това приспадане не е предвидено от специалния режим за туристически агенти.
- 91 На второ място, следва да се напомни, че член 168 от Директивата за ДДС установява принципа на правото на приспадане на ДДС. Това право се отнася до начисления данък по получена доставка на стоките или услугите, използвани от данъчнозадълженото лице за целите на неговите облагаеми сделки (вж. Решение по дело Комисия/Испания, посочено по-горе, точка 21). Както посочва генералният адвокат в точка 26 от своето заключение, за да се гарантира неутралността на ДДС, размерът на приспадания данък трябва да съответства точно на размера на дължимия или платен данък за получена доставка.
- 92 При все това член 142 от Закон 37/1992 не се отнася до точния размер на ДДС върху услугите, получени от данъчнозадълженото лице, а до размер, изчислен въз основа на общата платена от него сума. Това изчисление не съответства по никакъв начин на предвиденото в общата система на ДДС изчисление на ДДС, което съгласно член 78, буква а) от Директивата за ДДС предвижда по-специално че данъчната основа изключва самия ДДС.
- 93 Следователно посочената разпоредба не е съвместима с начина за изчисляване на ДДС, нито с правилата относно правото на приспадане, предвидени в Директивата за ДДС.
- 94 От това следва също така, че посочването във фактурата на сума, съответстваща на 6 % от общата фактурирана цена, не съответства на съдържащите се в член 226 от Директивата за ДДС правила относно съдържанието на фактурите.
- 95 Освен това Комисията посочва правилно, че като е разрешил разглежданото евентуално приспадане само когато услугите се предоставят в Испания, член 142 от Закон 37/1992 въвежда дискриминация, основана на гражданството, която също е несъвместима с общата система на

ДДС. Във всички случаи разпоредбите на член 309 от Директивата за ДДС, които цитира Кралство Испания, не могат да служат за основание на този член 142, тъй като не установяват никакво разграничение между държавите членки, а предвиждат освобождаване на сделките, извършвани извън Съюза.

- 96 Поради това третото посочено от Комисията правно основание следва да се уважи.

По четвъртото твърдение за нарушение

Доводи на страните

- 97 Комисията поддържа, че разпоредбите на Директивата за ДДС не могат да служат за правно основание на член 146 от Закон 37/1992, който позволява на туристическите агенти да определят общо данъчната основа за даден данъчен период и така да изчислят за този период един-единствен марж на печалбата за всички доставки на туристически услуги, които попадат в полето на специалния режим за туристически агенти.
- 98 Нито член 73, нито член 318 от Директивата за ДДС могат да съставляват основание за подобно изчисляване. Според Комисията начинът, по който испанските органи прилагат специалния режим за туристически агенти, може да доведе до намаляване на собствените ресурси на Съюза и последният имал право да си възстанови съответната сума, заедно с лихвите.
- 99 Кралство Испания счита, че член 308 от Директивата за ДДС има достатъчно широк обхват, за да позволи въвеждането на система за общо определяне на данъчната основа на ДДС за всеки данъчен период, каквато система е предвидена в испанското законодателство.
- 100 Тази държава членка посочва, че член 146 от Закон 37/1992 цели да бъде улеснено изпълнението на данъчните задължения на икономическите оператори и с него не се налагат задължения. Предвиденият метод за изчисление бил в съответствие с принципа на неутралитет и поради това не водел до никакво намаляване на собствените ресурси на Съюза.

Съображения на Съда

- 101 Следва да се приеме за установено, че специалният режим за туристически агенти, и по-специално член 308 от Директивата за ДДС, цитиран от Кралство Испания, не предвижда никаква възможност за общо определяне на данъчната основа на маржа на печалбата на туристическите агенти.
- 102 Член 318 от Директивата за ДДС позволява в рамките на специални режими, изрично изброени в дял XII, глава 4 от тази директива, а именно такива, които се прилагат в областта на стоките втора употреба или на произведенията на изкуството, колекционерските или антикварните предмети, данъчната основа да се определи общо, но тази разпоредба обхваща по-специално само някои области, сред които не е областта на туристическите агенти.
- 103 Поради това в областта на туристическите агенти данъчната основа трябва да бъде определена в съответствие с член 308 от Директивата за ДДС, като се посочва всяка предоставена от туристическия агент услуга, а не общо.
- 104 От това следва, че член 146 от Закон 37/1992 не е съвместим със специалният режим за ДДС, предвиден в членове 306—310 от Директивата за ДДС.
- 105 Поради това следва да се уважи четвъртото изтъкнато от Комисията твърдение за нарушение.

106 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва да се приеме за установено, че:

- като изключва от приложното поле на специалния режим за туристически агенти предназначения за масовия потребител продажби на пътувания, организирани от агенти на едро, когато тези продажби се извършват от агенти на дребно, действащи от свое име,
- като при определени обстоятелства разрешава на туристическите агенти да посочват във фактурата обща стойност на ДДС, която няма връзка с действително платения от клиента данък, и като разрешава на последния, когато той е данъчнозадължено лице, да приспада този общ размер от дължимия ДДС, и
- като разрешава на туристическите агенти, доколкото спрямо тях се прилага посоченият специален режим, да определят общо данъчната основа за всеки данъчен период,

Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 168, 226 и 306—310 от Директивата за ДДС.

По съдебните разноски

- 107 Съгласно член 138, параграф 3 от Процедурния правилник на Съда, ако всяка от страните е загубила съответно по едно или няколко от предявените основания, то всяка страна понася направените от нея съдебни разноски. Съдът обаче може да реши една от страните да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и част от съдебните разноски на другата страна, ако обстоятелствата по делото оправдават това. Тъй като Комисията е загубила по едно от предявените от нея правни основания, тя следва да бъде осъдена да понесе една четвърт от направените от нея разноски, а Кралство Испания — да бъде осъдено да понесе направените от него съдебни разноски, както и три четвърти от съдебните разноски на Комисията.
- 108 Съгласно член 140 от Процедурния правилник Чешката република, Френската република, Република Полша, Португалската република и Република Финландия понасят направените от тях съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

„1)

- **Като изключва от приложното поле на специалния режим за туристически агенти предназначения за масовия потребител продажби на пътувания, организирани от агенти на едро, когато тези продажби се извършват от агенти на дребно, действащи от свое име,**
- **като при определени обстоятелства разрешава на туристическите агенти да посочват във фактурата обща стойност на данъка върху добавената стойност, която няма връзка с действително платения от клиента данък, и като разрешава на последния, когато той е данъчнозадължено лице, да приспада този общ размер от дължимия данък върху добавената стойност, и**
- **като разрешава на туристическите агенти, доколкото спрямо тях се прилага посоченият специален режим, да определят общо данъчната основа за всеки данъчен период,**

Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 168, 226 и 306—310 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

- 2) Отхвърля иска в останалата му част.**
- 3) Европейската комисия понася една четвърт от направените от нея съдебни разноски.**
- 4) Кралство Испания понася направените от него съдебни разноски и три четвърти от съдебните разноски на Европейската комисия.**
- 5) Чешката република, Френската република, Република Полша, Португалската република и Република Финландия понасят направените от тях съдебни разноски.**

Подписи