



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 9. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 98. pants – Dalībvalstu tiesības piemērot samazinātu PVN likmi noteiktām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai – III pielikuma 7. punkts – Ieejas karte izklaides parkos un gadatirgos – Nodokļu neitralitātes princips – Pakalpojumi, ko sniedz pastāvīgie atrakciju uzņēmumi un izbraukuma atrakciju organizētāji – Salīdzināmība – Konteksts – Vidusmēra patērētāja viedoklis – Tiesu ekspertīze

Lietā C-406/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2020. gada 25. augusta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 28. augustā, tiesvedībā

Phantasialand

pret

Finanzamt Brühl,

Tiesa (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kumins [*A. Kumin*] (referents), tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un I. Ziemele,

ģenerālvokāts: E. Tančevs [*E. Tanchev*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Phantasialand* vārdā – *T. Ketteler-Eising* un *P. Peplowski*, nodokļu konsultanti,
- Vācijas valdības vārdā – *R. Kanitz* un *J. Möller*, kā arī *S. Costanzo*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Mantl* un *V. Uher*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 98. panta 2. punktu, to lasot kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 7. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp sabiedrību *Phantasialand* un *Finanzamt Brühl* (Brīlas Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – “finanšu pārvalde”) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) likmi, kas piemērojama ieejas kartēm šīs sabiedrības pārvaldītajā atpūtas parkā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 PVN direktīvas 96. pantā ir noteikts:
“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda.”
- 4 Šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts ir formulēts šādi:
“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.
2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.
[..]”
- 5 Minētās direktīvas III pielikumā ir ietverts to preču piegāžu un pakalpojumu saraksts, kam var piemērot šīs direktīvas 98. pantā minētās samazinātas PVN likmes. Šī pielikuma 7. punkts attiecas uz šādiem pakalpojumiem:
“ieejas kartes izrādēm, teātriem, cirkiem, gadatirgiem, izklaides parkiem, koncertiem, muzejiem, zvērudārziem, kinoteātriem, izstādēm un tamlīdzīgiem kultūras pasākumiem un iestādījumiem”.

Īstenošanas regula Nr. 282/2011

- 6 Saskaņā ar Padomes Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011 (2011. gada 15. marts), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112 (OV 2011, L 77, 1. lpp.), 32. pantu:

“1. Pakalpojumi, kas saistīti ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, kā minēts [PVN direktīvas] 53. pantā, ietver tādu pakalpojumu sniegšanu, kuru būtiskākā iezīme ir tiesību piešķiršana apmeklēt pasākumu apmaiņā pret biļeti vai samaksu, tostarp abonēšanu, sezonas biļeti vai periodisku maksājumu.

2. Panta 1. punktu jo īpaši piemēro šādiem gadījumiem:

a) tiesības apmeklēt izrādes, teātra izrādes, cirkus, gadatirgus, izklaides parkus, koncertus, izstādes un līdzīgus kultūras pasākumus;

[..].”

Vācijas tiesības

- 7 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 12. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Nodokļa likme ir samazināta līdz 7 % šādiem darījumiem:

[..]

7. [..]

d) cirka izrādes, pakalpojumi, kas ir saistīti ar atrakciju organizēšanu, kā arī apgrozījums, kas ir tieši saistīts ar zooloģisko dārzu izmantošanu [..].”

- 8 Saskaņā ar *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung* (Apgrozījuma nodokļa likuma piemērošanas noteikumi) 30. pantu, kas attiecas uz *UStG* 12. panta 2. punkta 7. apakšpunkta d) punktu, par pakalpojumiem, kuri ir saistīti ar atrakciju organizēšanu, tiek uzskatīti “atrakciju, muzikālu uzvedumu, izrāžu un citu izklaides pakalpojumu pārdošana gadatirgos, tautas svētkos, strēlnieku svētkos vai līdzīgus pasākumus”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 9 *Phantasialand* Vācijā pārvalda atpūtas parku. Samaksājot ieejas biļeti, apmeklētāji pērk tiesības izmantot šī parka iekārtas.
- 10 2015. gada 9. novembra lūgumā grozīt tai adresēto paziņojumu par apgrozījuma nodokli par 2014. gadu *Phantasialand* apgalvoja, ka ieejas kartes tās atpūtas parkam ir jāapliek nevis ar PVN pamatlikmi, bet gan ar samazināto PVN likmi atbilstoši *UStG* 12. panta 2. punkta 7. apakšpunkta d) punktam.
- 11 Finanšu pārvalde ar 2016. gada 6. janvāra lēmumu noraidīja šo lūgumu un pēc tam ar 2017. gada 4. aprīļa lēmumu noraidīja iesniegto sūdzību par šo lēmumu.

- 12 Tad *Phantasialand* cēla prasību *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa.
- 13 *Phantasialand* uzskata, ka nodokļu neitralitātes principam pretrunā ir tas, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu samazinātā PVN likme tiek piemērota darījumiem, ko veic izbraukuma tirgotāji gadatirgos ar sezonas un pagaidu raksturu, savukārt pastāvīgo tirgotāju gadatirgos veiktajiem darījumiem, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, tiek piemērota PVN pamatlikme.
- 14 Finanšu pārvalde apstrīd šo nostāju un šajā ziņā balstās uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) 2018. gada 2. augusta spriedumu, kurā tā nosprieda, ka atšķirīga attieksme, kas no PVN viedokļa ir piemērojama izbraukuma tirgotāju pakalpojumiem gadatirgos salīdzinājumā ar atrakciju parku pakalpojumiem, kuri ir līdzīgi pamatlietā aplūkotajiem, nepārkāpj nodokļu neitralitātes principu.
- 15 Iesniedzējtiesai ir šaubas par šo interpretāciju.
- 16 Vispirms, ciktāl *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) šajā ziņā tostarp esot atsaukusies uz PVN direktīvas III pielikuma 7. punktā ietvertu jēdzienu “gadatirgi” un “izklaides parki” uzskaitījumu, iesniedzējtiesa norāda, ka atšķirībā no citu valodu versijām šis uzskaitījums nav atrodams Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 32. panta vācu valodas versijā, kurā ir vienīgi minēts termins “Freizeitparks” (“atpūtas parki”). Tā kā šis pēdējais minētais vārds tā parastajā nozīmē apzīmē pastāvīgi izveidotos izklaides parkus, tā uzskata, ka ir nepieciešami skaidrojumi attiecībā uz jēdzienu “gadatirgi” un “izklaides parki” definīciju un nošķiršanu.
- 17 Turpinājumā iesniedzējtiesa precizē, ka *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) savā 2018. gada 2. augusta spriedumā ir uzskatījusi, ka pastāvīga tirgotāja uzņēmuma gadatirgos pakalpojumi, kas tiek organizēti atpūtas parka formā, nav pielīdzināmi to tirgotāju pakalpojumiem, kas savu darbību veic izbraukumā gadatirgos, ņemot vērā atšķirīgos apstākļus, kādos šie pakalpojumi tiek sniegti.
- 18 Šajā ziņā iesniedzējtiesa no Tiesas judikatūras secina – kā salīdzināmo pakalpojumu konteksts ir jāņem vērā tikai atšķirības starp tiesisko regulējumu un tiesisko režīmu, kas regulē attiecīgos pakalpojumus.
- 19 Taču šajā gadījumā abu veidu pakalpojumu konteksts nav atšķirīgs tiesiskais regulējums. Proti, tiesību akts nedz tādiem tirgotāju uzņēmumiem kā *Phantasialand*, nedz tirgotājiem gadatirgos neesot noteikts pienākums pieprasīt kopējo biļeti, lai izmantotu visas atrakcijas, vai – gluži pretēji – atsevišķu cenu par katru piedāvāto pakalpojumu. Turklāt uz izklaides parku, tāpat kā gadatirgu, mehāniskajām atrakcijām esot attiecināmas vienādas drošības normas, un ne pastāvīgiem atrakciju uzņēmumiem, ne izbraukuma atrakciju organizētājiem likumā neesot paredzēts, kurā gada posmā viņiem būtu jāsniedz savi pakalpojumi. Līdz ar to esot jānosaka, vai tādos apstākļos kā pamatlietā ir piemērojama Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru atšķirības, kas saistītas ar pakalpojumu kontekstu, var pamatot atšķirīgu aplikšanu ar nodokli.
- 20 Visbeidzot iesniedzējtiesa uzskata – pieņemot, ka izbraukuma atrakciju organizētāju gadatirgos sniegtie pakalpojumi neatšķiras no to pakalpojumu konteksta, kurus sniedz pastāvīgie atrakciju uzņēmumi, atbilstošais kritērijs ir saprast to, kādas vajadzības no pašreizējā vidusmēra patērētāja viedokļa tiek apmierinātas, pirmkārt, gadatirgū un, otrkārt, izklaides parkā. Tiklīdz šīs vajadzības ir noteiktas, ir jāizvērtē, vai abi pakalpojumi atbilst vienādām vajadzībām un vai iespējamās atšķirības ietekmē vidusmēra patērētāja izvēli.

- 21 Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka tā var veikt šādu vērtējumu tikai tad, ja tā izmanto empīrisku tiesu ekspertīzi. Saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) judikatūru nav nepieciešams, izmantojot empīriskus ekspertus, gūt pierādījumus par vidusmēra patērētāja viedokli attiecībā uz diviem pakalpojumiem nodokļu neitralitātes principa kontekstā, jo šis viedoklis ir tikai “garīgā perspektīva”. Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka tai iesniegtā strīda risinājumā izšķiroša nozīme ir jautājumam, vai tai ir tiesības vākt pierādījumus par vidusmēra patērētāja viedokli vai arī šāds viedoklis ir tikai garīga perspektīva, ko nav iespējams uztvert, vācot pierādījumus.
- 22 Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Ķelnes Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [PVN] direktīvas III pielikuma 7. punktā, skatītā kopā ar šīs direktīvas 98. panta 2. punktu, nosauktos gadatirgus un izklaides parkus var izmantot nošķiršanai nolūkā noteikt standarta nodokļu likmi atpūtas parkam, lai gan apzīmējums “izklaides parks” attiecas gan uz pastāvīgiem atrakciju uzņēmumiem, gan arī uz izbraukuma atrakciju uzņēmumiem?
- 2) Vai Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru dažādu pakalpojumu sniegšanas apstākļi var būt atšķirīguma pamatā, ir piemērojama pakalpojumiem, ko sniedz izbraukuma atrakciju organizētāji un pastāvīgie atrakciju uzņēmumi, kuri darbojas kā atpūtas parki?
- 3) Ja atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu ir noliedzoša:

vai “vidusmēra patērētāja viedoklis”, kas atbilstoši Tiesas judikatūrai ir būtisks apgrozījuma nodokļa neitralitātes principa elements, nav piemērota “garīga perspektīva” pierādījumu iegūšanai ekspertīzes ceļā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 23 Ar saviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 7. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tādi valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem, pirmkārt, izbraukuma atrakciju organizētāju sniegtajiem pakalpojumiem un, otrkārt, tiem, ko sniedz pastāvīgu atrakciju uzņēmumi un kas izpaužas kā atpūtas parki, tiek piemērotas atšķirīgas PVN likmes – vieni samazinātā likme, bet otriem – pamatlikme.
- 24 Atbilstoši PVN direktīvas 96. pantam preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tā pati PVN likme, proti, katras dalībvalsts noteiktā pamatlikme. Atkāpjoties no šī principa, šīs direktīvas 98. pantā ir paredzēta iespēja piemērot samazinātas PVN likmes. Minētās direktīvas III pielikumā ir izsmeļoši uzskaitītas preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas kategorijas, kam saskaņā ar šo 98. pantu var piemērot samazinātās likmes (spriedums, 2017. gada 9. novembris, *AZ, C-499/16, EU:C:2017:846*, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Attiecībā uz samazinātu PVN likmju piemērošanu – dalībvalstīm, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, precīzāk ir jānosaka tās PVN direktīvas III pielikuma kategorijās ietilpstošās preču piegādes un pakalpojumi, kam tiek piemērota samazinātā likme (spriedums, 2017. gada 9. novembris, *AZ, C-499/16, EU:C:2017:846*, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 26 Konkrētāk, PVN direktīvas III pielikuma 7. punktā dalībvalstīm ir atļauts piemērot samazinātu PVN likmi “ieejas kart[ēm] izrādēm, teātriem, cirkiem, gadatirgiem, izklaides parkiem, koncertiem, muzejiem, zvērudārziem, kinoteātriem, izstādēm un tamlīdzīgiem kultūras pasākumiem un iestādījumiem”.
- 27 Iesniedzējtiesa šajā ziņā vēlas noskaidrot, vai uz šī III pielikuma 7. punktā ietvertajām norādēm uz “gadatirgiem” un uz “izklaides parkiem” var atsaukties, lai piemērotu atšķirīgas PVN likmes, pirmkārt, pakalpojumiem, ko sniedz tādi pastāvīgu atrakciju uzņēmumi kā *Phantasialand*, un, otrkārt, pakalpojumiem, ko sniedz izbraukuma atrakciju uzņēmumi, lai gan šīs tiesas ieskatā jēdziens “izklaides parki” attiecas uz abiem šiem atrakciju pakalpojumu sniedzēju uzņēmumu veidiem.
- 28 PVN direktīvā nav ietverta nedz jēdziena “gadatirgus”, nedz jēdziena “izklaides parki” definīcija minētā III pielikuma 7. punkta izpratnē, un Īstenošanas regulā Nr. 282/2011 arī nav paredzēta nekāda šo jēdzienu definīcija. Turklāt nedz PVN direktīvā, nedz Īstenošanas regulā Nr. 282/2011 nav atsauces uz dalībvalstu tiesībām šajā ziņā, līdz ar to minētie jēdzieni ir uzskatāmi par Savienības tiesību autonomiem jēdzieniem, kas ir jāinterpretē vienveidīgi visā Savienībā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *Finanzamt Saarbrücken*, C-288/19, EU:C:2021:32, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Līdz ar to, pirmkārt, šie paši jēdzieni ir jāinterpretē saskaņā ar attiecīgo terminu parasto nozīmi ikdienas valodā un, otrkārt, tie ir jāinterpretē šauri, jo iespēja piemērot samazinātu PVN likmi ir atkāpe no pamatlikmes piemērošanas principa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 19. decembris, *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Runājot par jēdzienu “izklaides parks” un “gadatirgus” parasto nozīmi ikdienas valodā, kā to rakstveida apsvērumos būtībā ir norādījusi Komisija, jēdziens “izklaides parks” apzīmē aprīkotu zemesgabalu, kas ietver dažādas iekārtas, kuras paredzētas atpūtai un izklaidei, savukārt “gadatirgu”, lai gan tas parasti arī ir aprīkots ar šādām iekārtām, raksturo konkrēta regularitāte noteiktā pagaidu laika periodā.
- 31 Tāpat ir jānorāda, ka PVN direktīvas III pielikuma 7. punktā ir skaidri uzskaitīti gan “gadatirgi”, gan “izklaides parki”, līdz ar to šie divi jēdzieni ir jānošķir.
- 32 Tādējādi jēdziens “gadatirgi” attiecas uz tādu atrakciju sniedzēju uzņēmumu pakalpojumiem, kuri uz laiku darbojas ar izbraukuma iekārtām, bet jēdziens “izklaides parki” attiecas uz pastāvīgu atrakciju uzņēmumu veiktajām darbībām, kurām ir ilglaicīgs raksturs.
- 33 Savukārt jēdziens “izklaides parki” nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tas ietvertu izbraukuma atrakciju pakalpojumus, jo tad jēdzienam “gadatirgi” šajā gadījumā vairs nebūtu savas piemērošanas jomas.
- 34 Šajā ziņā nav nozīmes iesniedzējtiesas izdarītajai atsaucei uz Īstenošanas regulas Nr. 282/2011 32. pantu, kurā abiem jēdzieniem “gadatirgi” un “izklaides parki” šīs tiesību normas vācu valodas versijā ir viens vārds – “Freizeitparks” (“izklaides parki”). Proti, papildus tam, ka šī tiesību norma iekļaujas kontekstā, kas atšķiras no samazinātas PVN likmes piemērošanas konteksta, šajā 32. pantā minētajiem pakalpojumiem obligāti ir jāpiemēro vieni un tie paši noteikumi, tādējādi tam, ka vācu valodas versijā nav noteikta nekāda atšķirība starp gadatirgiem un izklaides parkiem, nav nozīmes.

- 35 No tā izriet, ka saskaņā ar PVN direktīvas 98. pantu, lasot to kopā ar tās III pielikuma 7. punktu, dalībvalsts principā var piemērot samazinātu PVN likmi pakalpojumiem, ko sniedz izbraukuma atrakciju uzņēmumi, vienlaikus piemērojot pamatlikmi pastāvīgu atrakciju uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem, kas izpaužas kā izklaides parki.
- 36 To ievērojot, kā ir atgādināts šī sprieduma 25. punktā, – ja dalībvalsts izvēlas selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi noteiktām specifiskām precēm un pakalpojumiem, kas ir minēti PVN direktīvas III pielikumā, tai ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips (spriedums, 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 46. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 37 Šis princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgas preces vai līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (spriedumi, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 52. punkts, kā arī 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 38 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai noteiktu, vai preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, galvenokārt ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis. Preces vai pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie apmierina vienādas vajadzības, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās atšķirības nozīmīgā veidā neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (spriedumi, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 53. un 54. punkts, kā arī 2019. gada 27. jūnijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.*, C-597/17, EU:C:2019:544, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Citiem vārdiem, ir jāpārbauda, vai attiecīgās preces vai pakalpojumi no vidusmēra patērētāja viedokļa ir savstarpēji aizstājami. Proti, šādā gadījumā atšķirīgu PVN likmju piemērošana var ietekmēt patērētāja izvēli, un tādējādi tas norāda uz nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 33. un 34. punkts).
- 40 Šajā gadījumā šķiet, ka ir izpildīts pirmais nosacījums, kurš izriet no šī sprieduma 38. punktā minētās judikatūras un saskaņā ar kuru precēm vai pakalpojumu sniegšanai, lai tās varētu uzskatīt par līdzīgām, ir jābūt līdzīgām īpašībām un jāapmierina tās pašas vajadzības no patērētāja viedokļa, ņemot vērā izmantošanas salīdzināmības kritēriju. Proti, iesniedzējtiesa norāda, ka pakalpojumiem, kas sniegti, pirmkārt, gadatirgū un, otrkārt, izklaides parkā, ir līdzīgas īpašības, jo katrā no abiem gadījumiem patērētājs izmanto atrakciju pakalpojumus. Turklāt attiecībā uz apmierinātajām vajadzībām var pieņemt augstu pazīmju tuvināšanās (konverģences) pakāpi, ciktāl šī tiesa, ievērojot plašāku informāciju, piemin izklaidi un atpūtu, kā arī individuālo labklājību, piedzīvojumu vēlmi un saskarsmes iespējas.
- 41 Attiecībā uz otrā nosacījuma pārbaudi, saskaņā ar kuru pastāvošās atšķirības būtiski neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no minētajām precēm vai pakalpojumiem, ir jāņem vērā, pirmkārt, atšķirības, kas attiecas uz attiecīgo preču vai pakalpojumu īpašībām, kā arī to izmantošanu un kas tādējādi ir raksturīgas šīm precēm vai pakalpojumiem. Taču, tā kā Tiesa ir nospriedusi, ka ir jāsalīdzina ne tikai atsevišķi pakalpojumi, otrkārt, ir jāņem vērā arī konteksts, kādā minētie pakalpojumi tiek sniegti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik un Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 55. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 42 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka atšķirībām, kuras saistītas ar tiesisko regulējumu un tiesisko režīmu, kas regulē attiecīgos pakalpojumus, var būt nozīme kā salīdzināmo pabalstu kontekstam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 23. aprīlis, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, 39. un 45. punkts, kā arī 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 57.–59. punkts). Tomēr no šīs judikatūras nevar secināt, ka nebūtu nozīmes atšķirībām, kas nav saistītas ar juridisko kontekstu. Gluži pretēji, jāņem vērā citas kontekstuālās atšķirības, ciktāl tās no vidusmēra patērētāja viedokļa var izraisīt nošķiršanu atkarībā no tā paša vajadzību apmierināšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 27. februāris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz*, C-454/12 un C-455/12, EU:C:2014:111, 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), un tādējādi tās var ietekmēt šī patērētāja izvēli.
- 43 Tā kā atrakciju pakalpojumu, kas tiek piedāvāti, pirmkārt, izklaides parkos un, otrkārt, gadatirgos, līdzīgā rakstura novērtējums galu galā jāveic valsts tiesai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 31. punkts), ir jāuzskata, ka šajā vērtējumā var būt nozīme tam, ka šajā gadījumā viens no pakalpojumiem principā ir pieejams pastāvīgi, bet otrs – tikai dažas dienas vai nedēļas gadā. Proti, patērētājam, kuram ir izvēle starp izklaides parka apmeklēšanu vai gadatirgu, tas, ka pēdējais minētais tiek organizēts tikai ierobežotu laiku, var izrādīties nozīmīgs vai pat izšķirošs.
- 44 Kā to norāda Vācijas valdība, gadatirgi bieži ir arī balstīti uz reģionā iesakņotām tradīcijām, jo kopumā piedāvāto pakalpojumu spektrs ir ļoti atšķirīgs un tiem ir ar kultūru saistīts aspekts. Kā kultūras mantojuma daļai tiem varētu būt svarīga vērtība sociālajā dzīvē. Šādi rādītāji varētu ietekmēt arī vidusmēra patērētāja izvēli, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 45 Turklāt, lai gan iesniedzējtiesa norāda, ka Vācijā tādu pakalpojumu kontekstam, kurus sniedz, pirmkārt, izklaides parkā un, otrkārt, gadatirgū, nav atšķirīga tiesiska regulējuma, no Vācijas valdības rakstveida apsvērumiem izriet, ka uz izbraukuma atrakciju uzņēmumiem un pastāvīgu atrakciju uzņēmumiem neattiecas tas pats valsts tiesiskais regulējums, jo atļauja rīkot gadatirgu ietver dažāda veida “tirgus priekšrocības”, kuras uz noteiktu laika posmu nozīmē atbrīvojumu no konkrētām parasti piemērojamām juridiskām prasībām, kā, piemēram, normas par darba laiku. Šajā ziņā iesniedzējtiesai ir arī jānosaka, vai šādas atšķirības, ja tās ir piefiksētas, ietekmē vidusmēra patērētāja izvēli.
- 46 Savukārt attiecībā uz jautājumu, vai šajā kontekstā valsts tiesai ir tiesības izmantot empīrisku tiesas ekspertīzi par vidusmēra patērētāja viedokli vai arī šis viedoklis ir tikai “garīga perspektīva”, kura nav uztverama caur pierādījumu vākšanu, ir jānorāda, ka parasti pati tiesa, balstoties uz savām zināšanām, var gūt informāciju par vidusmēra patērētāja viedokli (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 16. jūlijs, *Gut Springenheide* un *Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, 31. un 32. punkts, kā arī 1999. gada 28. janvāris, *Sektkellerei Kessler*, C-303/97, EU:C:1999:35, 36. punkts).
- 47 Tomēr Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka valsts tiesa, šajā vērtējumā saskaroties ar īpašām grūtībām, valsts tiesībās paredzētajos apstākļos lūdz veikt ekspertīzi, lai paskaidrotu savu spriedumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 16. jūlijs, *Gut Springenheide* un *Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, 35. un 36. punkts, kā arī 1999. gada 28. janvāris, *Sektkellerei Kessler*, C-303/97, EU:C:1999:35, 37. punkts).
- 48 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 7. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, izbraukuma atrakciju organizētāju sniegtajiem pakalpojumiem un, otrkārt, tiem, ko sniedz pastāvīgu atrakciju

uzņēmumi un kas izpaužas kā atpūtas parki, tiek piemērots atšķirīgs PVN režīms – vieni samazināta likme un otriem parastā likme –, ar nosacījumu, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips. Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka iesniedzējtiesa, kad tai rodas īpašas grūtības, pārbaudot nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, valsts tiesībās paredzētajos apstākļos lūdz veikt ekspertīzi, lai paskaidrotu savu spriedumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 7. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, pirmkārt, izbraukuma atrakciju organizētāju sniegtajiem pakalpojumiem un, otrkārt, tiem, ko sniedz pastāvīgu atrakciju uzņēmumi un kas izpaužas kā atpūtas parki, tiek piemērots atšķirīgs pievienotās vērtības nodokļa režīms – vieni samazināta likme un otriem parastā likme –, ar nosacījumu, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips. Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka iesniedzējtiesa, kad tai rodas īpašas grūtības, pārbaudot nodokļu neitralitātes principa ievērošanu, valsts tiesībās paredzētajos apstākļos lūdz veikt ekspertīzi, lai paskaidrotu savu spriedumu.

[Paraksti]