



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2013. gada 26. septembrī *

Valsts pienākumu neizpilde — Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — 306. līdz 310. pants — Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām — Atšķirības valodu versijās — Valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta šī īpašā režīma piemērošana personām, kas nav ceļotāji — Jēdzieni “ceļotājs” un “klients” — Noteiktu pārdošanas darījumu izslēgšana no minētā īpašā režīma — Atskaitāmā PVN, kas nav saistīts ar maksājamo vai samaksāto priekšnodokli, summas iekļaušana rēķinā — Nodokļa bāzes vispārēja noteikšana par konkrētu periodu — Nesaderība

Lietā C-189/11

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2011. gada 20. aprīlī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *L. Lozano Palacios* un *C. Soulay*, pārstāves, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Spānijas Karalisti, ko pārstāv *S. Centeno Huerta*, pārstāve, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja,

ko atbalsta

Čehijas Republika, ko pārstāv *M. Smolek* un *T. Müller*, kā arī *J. Očková*, pārstāvji,

Francijas Republika, ko pārstāv *G. de Bergues* un *J.-S. Pilczer*, pārstāvji,

Polijas Republika, ko pārstāv *A. Kraińska* un *A. Kramarczyk*, kā arī *M. Szpunar* un *B. Majczyna*, pārstāvji,

Portugāles Republika, ko pārstāv *L. Inez Fernandes* un *R. Laires*, pārstāvji,

Somijas Republika, ko pārstāv *J. Heliskoski* un *M. Pere*, pārstāvji,

personas, kas iestājušās lietā.

* Tiesvedības valoda – spāņu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*], A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 6. marta tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2013. gada 6. jūnijā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Eiropas Komisija savā prasības pieteikumā lūdz Tiesu atzīt, ka:

- ļaujot ceļojumu aģentūrām piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām attiecībā uz ceļojuma pakalpojumiem, kas tiek pārdoti personām, kuras nav ceļotāji;
- izslēdzot no šī īpašā režīma mazumtirdzniecības aģentūru, kuras rīkojas savā vārdā, veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanu klientiem;
- zināmos gadījumos atļaujot ceļojumu aģentūrām rēķinā iekļaut kopējo pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekasēto PVN, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopējo summu no maksājamā PVN un
- atļaujot ceļojumu aģentūrām, ciktāl tām piemērojams minētais īpašais režīms, vispārīgi noteikt nodokļa bāzi katram nodokļu samaksas periodam,

Spānijas Karaliste nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 306.–310., 226., 168., 169. un 73. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām

- 2 Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), tās spāņu valodas versijā (OV L 145, 1. lpp.; EE 09/01, 54. lpp.) 26. pantā ir noteikts:

“1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar klientiem [“viajero”] paši savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas, dalībvalstis piemēro [PVN] ceļojumu aģentu darbībai saskaņā ar šā 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. Šajā pantā jēdziens “ceļojumu aģenti” ietver arī ceļojumu rīkotājus.

2. Visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis ceļotājam [“viajero”]. Tam uzliek nodokli dalībvalstī, kurā ceļojumu aģents ir izvērsis savu uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras ceļojumu birojs ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodokļa 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē par šo pakalpojumu ir ceļojumu aģenta peļņas daļa, tas nozīmē starpību starp kopējo summu, kuru maksā ceļotājs [“viajero”], bez [PVN], un citu nodokļa maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām ceļojumu birojam, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam [“viajero”].

[..]

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

- 3 PVN direktīvas 306.–310. pantā – šīs direktīvas spāņu valodas versijā –, kuri ietilpst tās 3. nodaļā ar nosaukumu “Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām”, ir paredzēts:

“306. pants

1. Dalībvalstis saskaņā ar šo nodaļu piemēro īpašu PVN režīmu ceļojumu aģentūru darījumiem, kurus ceļotāju [“viajero”] labā tās veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas.

Šis īpašais režīms neattiecas uz ceļojumu aģentūrām, kad tās darbojas vienīgi kā starpnieki un uz kurām tās summas aprēķināšanai, kurai uzliek nodokli, attiecas 79. panta pirmās daļas c) punkts.

2. Šajā nodaļā jēdziens “ceļojumu aģentūras” ietver ceļojumu rīkotājus.

307. pants

Darījumus, kurus atbilstīgi 306. pantā paredzētajiem nosacījumiem veic ceļojumu aģentūra attiecībā uz ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģentūra sniedz ceļotājam [“viajero”].

Par šo vienu pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dalībvalstī, kur ir ceļojumu aģentūras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīga iestāde, no kuras ceļojumu aģentūra ir sniegusi pakalpojumu.

308. pants

Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez PVN 226. panta 8. punkta nozīmē attiecībā uz šo vienīgo ceļojumu aģentūras sniegto pakalpojumu ir ceļojumu aģentūras peļņas daļa, proti, starpība starp kopējo summu bez PVN, kuru maksā ceļotājs [“viajero”], un faktiskajām izmaksām, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam [“viajero”].

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 [“viajero”], nav ne atskaitāms, ne atmaksājams nevienā dalībvalstī.”

Citi PVN direktīvas noteikumi

- 4 PVN direktīvas 73. pantā ir noteikts:

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

- 5 Šīs direktīvas 78. pantā ir paredzēts:

“Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

- a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

[..].”

- 6 Minētās direktīvas 168. un 169. pants attiecas uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Šajā 168. pantā ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

7 Šīs pašas direktīvas 169. pantā ir precizēts, ka papildus 168. pantā minētajai atskaitīšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto 169. pantā minētajiem darījumiem.

8 PVN direktīvas 226. pantā, kurš attiecas uz rēķinu saturu, ir noteikts:

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

[..]

9) piemērotā PVN likme;

10) maksājamā PVN summa, izņemot gadījumus, kad piemēro īpašu kārtību, saskaņā ar kuru šajā direktīvā nav prasīta minētā norāde;

[..].”

9 Šīs direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā ar nosaukumu “Īpašs režīms lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām” ietilpstošajā 318. pantā ir paredzēts:

“1. Lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru, un pēc konsultācijām ar PVN komiteju dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētiem darījumiem vai konkrētu kategoriju tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piegādājot preces, uz ko attiecas peļņas daļas režīms, summu, kurai uzliek nodokli, nosaka katram taksācijas periodam, kura laikā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāiesniedz 250. pantā minētā PVN deklarācija.

[..].”

Spānijas tiesības

10 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli (1992. gada 29. decembra BOE Nr. 312, 44247. lpp.) 141. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām piemēro:

1) darījumiem, kurus ceļotāju labā ceļojumu aģentūras veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu uzņēmumu preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanu;

ši īpašā režīma nolūkos par ceļošanu uzskatāmi izmitināšanas vai transporta pakalpojumi, sniegti atsevišķi vai komplektā kopā ar jebkādiem papildu vai palīgpakalpojumiem;

2) ceļojumu rīkotāju veiktajiem darījumiem iepriekšējā apakšpunktā minētajos gadījumos;

2. Īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām nepiemēro šādiem darījumiem:

1) mazumtirdzniecības aģentūru veiktajai vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanai klientiem.”

11 Likuma 37/1992 142. pantā ir noteikts:

“Darījumos, kuriem piemērojams šis īpašais režīms, nodokļu maksātājiem nav savos rēķinos atsevišķi jānorāda nodotās summas, kuras, ja tādas ir, uzskatāmas par iekļautām darījuma cenā.

Darījumos, kas veikti citam uzņēmumam, kuros ietilpst vienīgi preču vai pakalpojumu piegāde, kas pilnībā ietilpst nodokļa teritoriālajās robežās, rēķinā var norādīt pēc attiecīgās personas lūguma un ar nosaukumu “cenā iekļautās PVN summas” skaitli, kas iegūts, sareizinot kopējo darījuma cenu ar seši un rezultātu sadalot ar 100. Šādas summas uzskatāmas par tieši nododamām, ko uzņemas uzņēmums, kas ir piegādes saņēmējs.”

12 Likuma 37/1992 146. pantā ir paredzēts:

“1. Nodokļu maksātāji var izvēlēties, vai noteikt summu, kurai piemērojams nodoklis, par katru darījumu vai vispārīgi par katru taksācijas periodu.

Izvēle attiecas uz visiem darījumiem, kuriem piemērojams īpašais režīms un kurus veicis nodokļu maksātājs vismaz piecu gadu periodā un, ja nav nekādas starpdeklarācijas par pretējo, nākamajos gados.

2. Ar nodokli apliekamās summas vispārīga noteikšana katram taksācijas periodam attiecībā uz darījumiem, kuriem piemērojams īpašais režīms, īstenojama šādi:

- 1) patiesā kopējā cena, ieskaitot nodokli, par preču vai pakalpojumu piegādi, ko aģentūrai sniedzis cits uzņēmums attiecīgā taksācijas periodā, kas izmantoti ceļojuma sniegšanai ceļotāja labā, atņemama no kopējās cenas, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli, ko apmaksā klienti par darījumiem, par kuriem šajā periodā radies iekasējamības gadījums;
- 2) vispārīgā ar nodokli apliekamā summa nosakāma, sareizinot rezultātu ar 100 un sadalot rezultātu ar 100, un pieskaitot šī likuma 90. pantā noteikto standarta likmi.

3. Summa, kurai uzliek nodokli, nekad nedrīkst būt ar mīnusa zīmi.

Tomēr, ja summa, kurai uzliek nodokli, tiek noteikta vispārīgi, jebkura summa, ar kuru atskaitāmā summa pārsniedz summu, no kuras tā atskaitāma, var tikt pievienota atskaitāmajām summām uzreiz nākamajā taksācijas periodā.”

Pirmstiesas procedūra un tiesvedība Tiesā

- 13 2007. gada 23. martā Komisija nosūtīja Spānijas Karalistei brīdinājuma vēstuli, vēršot pēdējās minētās uzmanību uz Spānijas tiesību normu par īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām iespējamo nesaderību ar PVN direktīvas 306.–310. pantu sakarā ar šī režīma piemērošanu pakalpojumiem, kas tiek sniegti personām, kuras nav ceļotāji; Spānijas Karaliste uz šo vēstuli atbildēja ar 2007. gada 29. maija vēstuli.
- 14 2008. gada 1. februārī Komisija nosūtīja Spānijas Karalistei papildu brīdinājuma vēstuli, kurā tā apšaubīja, pirmkārt, Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta normas, kurās ir paredzēts izslēgt no īpašā režīma piemērošanas jomas mazumtirdzniecības aģentūru veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanu klientiem, otrkārt, šī likuma 142. pantā paredzēto īpašo normu attiecībā uz rēķina izrakstīšanu un nodokļa atskaitīšanu un, treškārt, minētā likuma 146. pantā paredzētos noteikumus attiecībā uz nodokļa bāzes vispārēju aprēķināšanu par katru taksācijas periodu.
- 15 Spānijas Karaliste uz šo brīdinājuma vēstuli atbildēja ar 2008. gada 19. maija vēstuli.
- 16 Neesot apmierinātai ar Spānijas Karalistes atbildēm uz šīm brīdinājuma vēstulēm, Komisija 2009. gada 9. oktobrī sagatavoja argumentētu atzinumu, uz kuru šī dalībvalsts neatbildēja.
- 17 Šādos apstākļos Komisija nolēma celt šo prasību.

- 18 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2011. gada 14. septembra rīkojumu Čehijas Republikai, Francijas Republikai, Polijas Republikai, Portugāles Republikai un Somijas Republikai tika atļauts iestāties lietā Spānijas Karalistes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par pirmo iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 19 Komisija uzskata, ka PVN direktīvas 306.–310. pantā paredzētais īpašais režīms ceļojumu aģentūrām ir piemērojams vienīgi gadījumā, ja ceļojumi tiek pārdoti ceļotājiem (turpmāk tekstā – “uz ceļotāju vērsta pieeja”). Tā pārmet Spānijas Karalistei atļaušanu piemērot šo režīmu gadījumā, kad ceļojumi tiek pārdoti visa veida klientiem (turpmāk tekstā – “uz klientu vērsta pieeja”).
- 20 Šī iestāde atgādina, ka šajā 306.–310. pantā ir pārņemts būtībā Sestās direktīvas 26. panta 1.–4. punkts.
- 21 Komisija apgalvo, ka Savienības likumdevēja nolūks, pieņemot Sesto direktīvu, bija ierobežot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, to attiecinot vienīgi uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti ceļotājam, proti, gala patērētājam. Šī apgalvojuma pamatošanai tā apgalvo, ka piecās no sešām šīs direktīvas valodu versijām šīs direktīvas 26. pantā pilnīgi skaidrā un konsekventā veidā sistemātiski tika izmantots termins “ceļotājs”. No minētā izriet, ka šis jēdziens neprasa nekādu tādu interpretāciju, kas pārsniegtu tā burtisko nozīmi, kas nozīmē, ka šī 26. panta interpretācija bija viennozīmīga.
- 22 Jēdziena “klients” (“patērētājs”) izmantošana Sestās direktīvas angļu valodas versijā bija kļūda, kas turklāt tika pieļauta tikai vienreiz, proti, tās 26. panta 1. punktā. Tā kā Sestās direktīvas vēlāki tulkojumi bija balstīti uz šo angļu valodas versiju, tad šis jēdziens tika regulāri pārņemts šajos tulkojumos, kā arī vairākās PVN direktīvas 306.–310. panta valodu versijās.
- 23 Tiesas sēdē Tiesā Komisija precizēja, ka Sestās direktīvas franču valodas versija, kurā tika izmantots vienīgi jēdziens “ceļotājs”, bija teksts, ar kuru strādāja visas attiecīgās dalībvalstis un par kuru tās panāca vienošanos.
- 24 Komisija uzsver, ka noteikumi par īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām ir jāinterpretē vienveidīgi. Uz ceļotāju vērstās pieejas un uz klientu vērstās pieejas līdzaspastāvēšana var radīt nodokļu dubultu uzlikšanu un izkropļot konkurenci.
- 25 Komisija precizē, atsaucoties uz Sestās direktīvas 26. pantu, iemeslus, kāpēc, pat ja dažās PVN direktīvas 306.–310. panta valodu versijās parādās jēdziens “klients”, šis jēdziens tomēr ir jāsaprot kā “ceļotājs”.
- 26 Vispirms Komisija uzskata, ka, pat ja uz klientu vērstā pieeja tiktu atbalstīta, Sestās direktīvas 26. panta 1. punktā ietvertais nosacījums, saskaņā ar kuru aģentūra rīkojas “savā vārdā”, būtu lieks, jo tūroperators vienmēr rīkojas savā vārdā attiecībā ar klientu. No minētā izriet saskaņā ar Komisijas apgalvoto, ka šie jēdzieni nav jāinterpretē burtiski un ka vārds “klients” ir jāsaprot tāpat, kā tas tiek saprasts piecās citās šīs direktīvas sākotnējās valodu versijās, proti, kā “ceļotājs”. Komisija šajā ziņā apgalvo, ka ceļojumu aģentūra var rīkoties attiecībā ar “ceļotāju” gan savā vārdā, gan trešo personu vārdā.

- 27 Turpinājumā, ja Savienības likumdevējs būtu vēlējies piešķirt jēdzienam “klients” nevis “ceļotāja” nozīmi, bet to saprast kā jebkāda veida “klientu”, tad tam būtu neloģiskas sekas, jo īpašais režīms ceļojumu aģentūrām būtu piemērojams arī gadījumā, kad aģentūra rīkojas kā starpnieks, it īpaši, ja tā meklē klientus viesnīcu vārdā saskaņā ar viesnīcu noslēgto starpniecības līgumu.
- 28 Komisija uzskata, ka neloģiskais raksturs vēl jo vairāk ir redzams tāpēc, ka vārds “ceļotājs” ir izmantots Sestās direktīvas 26. panta 2. punkta pirmajā teikumā, saskaņā ar kuru “visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis ceļotājam [“traveller”]”. Saskaņā ar Komisijas viedokli šim teikumam nebūtu jēgas, ja īpašais režīms ceļojumu aģentūrām tiktu piemērots, neņemot vērā pakalpojuma saņēmēja statusu. Ja tas tā būtu, tad likumdevējam būtu vajadzējis saskaņā ar šīs iestādes viedokli sistemātiski izmantot jēdzienu “klients”.
- 29 Komisija piebilst, ka Sestās direktīvas 26. panta 2. punkta trešajā teikumā sākotnējās sešās valodu versijās tiek izmantots jēdziens “ceļotājs”. Tāpēc būtu neloģiski atsaukties uz “kopējo summu, kuru maksā ceļotājs”, ja īpašais režīms ceļojumu aģentūrām varētu tikt piemērots, neņemot vērā ceļojumu aģentūru klienta statusu. Ja šāda aģentūra īsteno pārdošanu citai ceļojumu aģentūrai, tad būtu nepieciešams, saskaņā ar Komisijas teikto, aprēķināt šī 26. panta 2. punkta trešajā teikumā ietvertu peļņas daļu, ņemot vērā starpību starp summu, kuru maksā ceļotājs, un pirmās aģentūras izmaksām, kam nebūtu nozīmes, ja nepastāv saikne starp šo aģentūru un ceļotāju.
- 30 Visbeidzot Komisija izvirza divus citus argumentus. Tā uzsver, pirmkārt, ka Sestās direktīvas 26. panta normas bija spēkā gandrīz 30 gadus, līdz tas tika atcelts, un ka lielākajā daļā šī panta valodu versijās, kuras sekoja pēc sešām sākotnējām versijām, tika pārņemts formulējums, kāds bija identiskās piecās sākotnējās versijās, izmantojot vienīgi jēdzienu “ceļotājs”. Tikai piecās šī panta vēlākajās valodu versijās tika izmantota angļu valodas versija. Otrkārt, Komisija atgādina, ka izņēmumi no vispārējā PVN režīma ir jāinterpretē šauri.
- 31 Šādos apstākļos, kaut arī uz klientu vērstā pieeja būtu vislabākā, lai sasniegtu īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mērķus, šis apstāklis nenozīmē, ka šī pieeja ir pareiza. Komisija atzīst, ka šis īpašais režīms ir uzlabojams, bet tā uzsver, ka dalībvalstis nevar pieņemt šādu pieeju pēc savas iniciatīvas, atkāpjoties no noteikumiem, kas skaidri paredzēti Sestajā direktīvā. Šajā ziņā Komisija atsaucas it īpaši uz 2005. gada 6. oktobra sprieduma lietā C-204/03 Komisija/Spānija (Krājums, I-8389. lpp.) 28. punktu. Tā piebilst, ka minētais īpašais režīms tika ieviests, lai risinātu valdošo situāciju 1977. gadā, proti, laikā, kad ceļojumu aģentūras pārdeva ceļojumus galvenokārt tieši ceļotājiem. Šodien attiecīgajā nozarē darbojas daudz lielāks operatoru skaits, bet šī īpašā režīma nepilnības ir jāuzlabo nevis dalībvalstīm, bet gan Savienības likumdevējam.
- 32 Pēc tam, kad dalībvalstis, kuras bija iestājušās lietās, bija iesniegušas savus apsvērumus, Komisija, vienlaikus stingri ievērojot uz ceļotāju vērsto pieeju, mazliet izmainīja savu nostāju, paziņojot, ka jēdziens “ceļotājs” nozīmē ne tikai fizisku personu, bet arī juridisku personu, kas iegādājas komplekso tūrisma braucienu savām vajadzībām un kas līdz ar to ir ceļojumu pakalpojumu galapatērētājs. Tādējādi šis jēdziens ietver, saskaņā ar Komisijas viedokli, sabiedrību, kas iegādājas ceļojumu pakalpojumus saviem darbiniekiem. Turpretim jēdziens “ceļotājs” nav piemērojams fiziskai vai juridiskai personai, kas tālāk pārdod pakalpojumu citai personai. Šī iestāde uzsver, ka minētais īpašais režīms ceļojumu aģentūrām nav piemērojams stadijā pirms šāda pakalpojuma pārdošanas galapatērētājam.
- 33 Spānijas Karaliste apstrīd Komisijas sniegto interpretāciju PVN direktīvas 306.–310. pantā ietvertajam īpašajam režīmam ceļojumu aģentūrām.
- 34 Šī dalībvalsts pēc savas iniciatīvas vai izrādot savu piekrišanu dalībvalstīm, kas iestājušās lietā, izvirza šādus argumentus.

- 35 Komisijas sniegtā burtiskā interpretācija nevar prevalēt, jo neatkarīgi no PVN direktīvas 306. panta angļu valodas versijas vairākās citās šīs normas valodu versijās, proti, bulgāru, poļu, portugāļu, rumāņu, slovāku, somu un zviedru valodas versijā, tiek izmantots nevis jēdziens “ceļotājs”, bet gan jēdziens “klients”.
- 36 Sestās direktīvas 26. panta 1. punkta vai minētā 306. panta noteikumos izmantoto jēdzienu analīze nevar būt arī par norādi, lai noteiktu šo divu tiesību normu precīzu piemērošanas jomu. Šo normu dažādu valodu versiju izpēte liecina, ka jēdziens “ceļotājs” nav sistemātiski izmantots ne Sestās direktīvas 26. panta 1.–4. punktā, ne arī PVN direktīvas 306.–310. pantā. Dažās valodu versijās tiek sistemātiski izmantots jēdziens “klients”, savukārt citās valodu versijās tiek izmantots te jēdziens “ceļotājs”, te jēdziens “klients”. Šīs atšķirības rada nenoteiktību, par ko liecina fakts, ka tostarp Čehijas Republika, Grieķijas Republika, Spānijas Karaliste, Francijas Republika un Itālijas Republika piemēro uz klientu vērsto pieeju, kaut arī PVN direktīvas valodu versijās, kas ir publicētas šo valstu nacionālajās valodās, tiek izmantots jēdziens “ceļotājs”.
- 37 Spānijas Karaliste no minētā secina, ka attiecībā uz minētajām normām ir jāizmanto teleoloģiskā interpretācija, pētot īpašā režīma ceļojumu aģentūru mērķus. Turklāt šos mērķus neapstrīd Komisija un tie ietver, pirmkārt, noteikumu par PVN, kas piemērojami ceļojumu aģentūrām, vienkāršošanu un, otrkārt, PVN ieņēmumu sadali starp dalībvalstīm. Tāpat netiek apstrīdēts, ka uz klientu vērsta pieeja ir vislabāk piemērota šo mērķu sasniegšanai. Līdz ar to šī pieeja ir vienīgā pareizā interpretācija.
- 38 Spānijas Karaliste uzsver, ka pakalpojumu saņēmēja statusam neatkarīgi no tā, vai tas būtu ceļotājs, gala patērētājs vai starpniekaģentūra, nav nozīmes. Šī dalībvalsts pēc analogijas balstās tostarp uz 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp.) un apgalvo, ka šajā spriedumā, lai gan šajā lietā ir apskatāmā īpašā režīma izņēmuma raksturs, Tiesa interpretēja Sestās direktīvas 26. pantu plaši, ļaujot šī režīma mērķim prevalēt pār šī panta formulējumu.
- 39 Uz klientu vērsta pieeja pretēji uz ceļotāju vērstajai pieejai ļauj ievērot PVN neitralitātes principu, piemērojot vienlīdzīgu attieksmi pret operatoriem, kas pārdod kompleksos tūrisma braucienus tieši ceļotājiem, un operatoriem, kas šādus pakalpojumus pārdod citiem operatoriem.
- 40 Runājot par nodokļu dubultas uzlikšanas risku, uz ko atsaucas Komisija, Spānijas Karaliste apgalvo, ka šāds risks ir divu attiecīgo pieeju līdzāspastāvēšanas dēļ un ka tas pazustu, ja tiktu saglabāta tikai viena pieeja.
- 41 Runājot par apgalvotajām nekonsekvencēm, uz ko atsaucas Komisija, saistībā, pirmkārt, ar frāzi “savā vārdā [attiecībās ar klientu]” Spānijas Karaliste apstrīd to eksistenci. Komisija jaukot jēdzienu “[attiecībās ar klientu]”, kas izmantots Sestās direktīvas 26. panta angļu valodas versijā, ar jēdzienu “[attiecībās ar “savu” klientu]”. Liekvārdība varētu būt vienīgi otrajā frāzē.
- 42 Turklāt Komisija pati izmantoja frāzi “kas rīkojas savā vārdā attiecībās ar klientu” lielā skaitā valodu versiju savam 2002. gada 8. februāra Priekšlikumam Padomes direktīvai, ar kuru groza Direktīvu 77/388/EEK, ciktāl runa ir par īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām (COM(2002) 64, galīgā redakcija).
- 43 Komisijas bažas par to, ka minētā frāze izraisītu to, ka īpašais režīms ceļojumu aģentūrām tiktu piemērots starpniekiem, nav pamatotas PVN direktīvas 306. panta 1. punkta otrajā daļā ietvertā skaidrā formulējuma dēļ, kas nepieļauj šādu iespēju.
- 44 Runājot, otrkārt, par frāzi “[summa], kuru maksā ceļotājs” Tiesa jau ir atzinusi, ka to nevar interpretēt burtiski un ka tā attiecas arī uz atlīdzību, ko maksā trešā persona.

- 45 Turklāt Komisijas pieeja rada arī praktisku problēmu tādā ziņā, ka, ja īpašais režīms ceļojumu aģentūrām ir piemērojams vienīgi tad, ja pakalpojumi tiek pārdoti ceļotājam, gala patērētājam, tad katrā konkrētā gadījumā var būt nepieciešams pārbaudīt, vai ceļojuma pircējs patiešām ir tā persona, kas šo ceļojumu izmantos savā labā, un vai tas netiks pārdots tālāk citai personai.
- 46 Turklāt Komisijas atsauce uz iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Spānija nav atbilstoša, jo noteikumi lietā, kurā tika taisīts minētais spriedums, pretēji noteikumiem izskatāmajā lietā bija viennozīmīgi.

Tiesas vērtējums

- 47 Lai izvērtētu šo pirmo iebildumu, ir jānosaka, vai, atļaujot ceļojumu aģentūrām piemērot šajā lietā apskatāmo īpašo režīmu darījumiem, kurus tās noslēdz ne tikai ar “ceļotājiem”, bet arī ar visa veida “klientiem”, Spānijas Karaliste pareizi transponēja PVN direktīvas 306.–310. pantu.
- 48 Minētā 306.–310. panta, no vienas puses, un Sestās direktīvas 26. panta 1.–4. punkta, no otras puses, spāņu valodas versijās ir sistemātiski izmantots jēdziens “ceļotājs”. Turpretim katras no šīm abām direktīvām citu valodu versijās ir izmantots jēdziens “ceļotājs” un/vai “klients”, dažkārt vienā noteikumā izmantojot vienu, bet citā – otru jēdzienu.
- 49 Lai gan ir šīs īpaši svarīgās atšķirības, Komisija apgalvo, ka burtiska interpretācija, kas balstīta uz piecām no sešām Sestās direktīvas sākotnējo valodu versijām, kurās sistemātiski ir izmantots jēdziens “ceļotājs”, ir iespējama, jo jēdziena “klients” izmantošana šīs direktīvas angļu valodas versijā ir kļūda.
- 50 Fakts, ka vienīgi angļu valodas versijā ir izmantots jēdziens “klients”, turklāt tikai vienu reizi, liek domāt, ka tā varētu būt kļūda. Paskaidrojumi, kurus Komisija sniedza tiesas sēdē un saskaņā ar kuriem darba dokuments attiecībā uz Sesto direktīvu tika sagatavots franču valodā, arī varētu stiprināt ideju, saskaņā ar kuru, tulkojot šo direktīvu angļu valodā, varēja tikt pieļauta kļūda.
- 51 Tomēr vairāki konstatējumi liek apšaubīt šādu Komisijas analīzi.
- 52 Vispirms ir jākonstatē, ka, ja runa ir par kļūdu, tad tā netika izlabota Sestās direktīvas angļu valodas versijā.
- 53 Turpinājumā, runājot ne tikai par to, ka jēdziens “klients” parādījās ne vienu reizi vien un ne tikai vienā konkrētā valodas versijā, tas tika izmantots vairākās citās Sestās direktīvas valodu versijās un ne tikai tās 26. panta 1. punktā.
- 54 Turklāt, kaut arī iespējamā kļūda varēja tikt izlabota vismaz PVN direktīvas pieņemšanas laikā, tas netika izdarīts, jo jēdziens “klients” parādās arī vairākās šīs direktīvas 306.–310. panta valodu versijās un dažkārt tas nav sistemātiski.
- 55 Visbeidzot šī sprieduma 42. punktā minētajā priekšlikumā direktīvai, ar kuru bija paredzēts aizstāt pastāvošo tiesību aktu ar tekstu, kurā būtībā ir pieņemta uz klientu vērsta pieeja, tika izmantots jēdziens “ceļotājs” šīs direktīvas 26. panta 1. punkta franču valodas versijā, savukārt šīs pašas normas angļu valodas versijā tika izmantots jēdziens “klients”.
- 56 No minētā izriet, ka, pretēji Komisijas apgalvotajam, īpašā režīma ceļojumu aģentūrām tīri burtiska interpretācija, kas balstīta uz vienas vai vairāku valodu versiju tekstiem, izslēdzot citu valodu versijas, nedrīkst prevalēt. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāuzskata, ka Savienības tiesību normas ir interpretējamās un piemērojamas vienveidīgi, ņemot vērā visu Eiropas Savienības valodu versijas. Gadījumā, ja Savienības tiesību akta teksts dažādu valodu versijās atšķiras, attiecīgā tiesību norma ir

jāinterpretē atkarībā no tā tiesiskā regulējuma vispārējās struktūras un mērķa, kurā šī tiesību norma ietilpst (2005. gada 8. decembra spriedums lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 31. punkts).

- 57 Šajā gadījumā citas normas, kas minētas blakus tām, kurās ir izmantots jēdziens “klients”, kā tas ir izmantots Sestās direktīvas angļu valodas versijā, atšķiras atkarībā no šajā lietā apskatāmo divu direktīvu valodu versijām, kas nozīmē, ka nav iespējams izdarīt nekādu secinājumu par īpašā režīma ceļojumu aģentūrām interpretāciju no šo normu struktūras.
- 58 Attiecībā uz īpašā režīma mērķi Tiesa jau vairākkārt ir uzsvērusi, ka pakalpojumus, kurus sniedz ceļojumu aģentūras un ceļojumu rīkotāji, raksturo fakts, ka parasti tie ietver vairākus pakalpojumus, it īpaši transporta un izmitināšanas pakalpojumus, kas tiek sniegti dalībvalsts, kurā ir uzņēmuma faktiskā vadība vai pastāvīgā pārstāvniecība, teritorijā vai ārpus tās. Parasto tiesību normu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa uzlikšanas bāzi un priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ un traucētu to darbību. Lai piemērojamās normas pielāgotu šīs darbības specifiskajam raksturam, Savienības likumdevējs Sestās direktīvas 26. panta 2.–4. punktā paredzēja īpašu PVN režīmu (skat. 1992. gada 12. novembra spriedumu lietā C-163/91 *Van Ginkel, Recueil*, I-5723. lpp., 13.–15. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Madgett un Baldwin*, 18. punkts; 2003. gada 19. jūnija spriedumu lietā C-149/01 *First Choice Holidays, Recueil*, I-6289. lpp., 23.–25. punkts; 2005. gada 13. oktobra spriedumu lietā C-200/04 *ISt*, Krājums, I-8691. lpp., 21. punkts, kā arī 2010. gada 9. decembra spriedumu lietā C-31/10 *Minerva Kulturreisen*, Krājums, I-12889. lpp., 17. un 18. punkts).
- 59 Līdz ar to minētā īpašā režīma mērķis ir vienkāršot PVN normas, kas piemērojamas ceļojumu aģentūrām. Tā mērķis ir arī taisnīgi sadalīt starp dalībvalstīm ieņēmumus no šī nodokļa iekasēšanas, nodrošinot, pirmkārt, PVN ieņēmumu par katra individuāla pakalpojuma sniegšanu piešķiršanu dalībvalstij, kurā notika pakalpojuma galīgā patērēšana, un, otrkārt, ieņēmumu saistībā ar ceļojumu aģentūras peļņas daļu piešķiršanu dalībvalstij, kurā šī aģentūra ir reģistrēta.
- 60 Jāuzsver, kas turklāt netiek apstrīdēts, ka uz klientu vērsta pieeja ir vislabāk piemērota šo divu mērķu sasniegšanai, ļaujot ceļojumu aģentūrām izmantot vienkāršotas normas neatkarīgi no tā, kas ir klients, kuram tās sniedz pakalpojumus, un tādējādi veicinot ieņēmumu taisnīgu sadali starp dalībvalstīm.
- 61 Fakts, ka, 1977. gadā pieņemot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, lielākā daļa no tām pārdeva savus pakalpojumus tieši gala patērētājam, nenozīmē, ka likumdevējs vēlējās ierobežot šo režīmu, atļaujot to piemērot vienīgi šāda veida pārdošanas darījumiem, un neiekļaut tajā pārdošanas darījumus, kas tiek veikti ar citiem operatoriem.
- 62 Gadījumā, kad operators organizē komplekso tūrisma braucienu un pārdod to ceļojumu aģentūrām, kuras to tālāk pārdod gala patērētājam, pirmais operators ir tas, kurš uzņemas uzdevumu apvienot vairākus pakalpojumus, kuri ir iegādāti no dažādām trešajām personām, kas ir PVN maksātāji. Ņemot vērā īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mērķi, ir svarīgi, ka šis operators var izmantot vienkāršās PVN normas un ka šīs normas nav paredzētas vienīgi tādām ceļojumu aģentūrām, kas šādā gadījumā aprobežojas vienīgi ar kompleksā tūrisma brauciena, ko tās iegādājušās no cita operatora, tālākpārdošanu galapatērētājam.
- 63 Turklāt jāatgādina, ka Tiesai jau tika lūgts interpretēt jēdzienu “ceļotājs”, tam piešķirot plašāku nozīmi nekā galapatērētājam. Rezultātā iepriekš minētā sprieduma lietā *First Choice Holiday* 28. punktā Tiesa atzina, ka Sestās direktīvas 26. panta 2. punktā izmantotā frāze “[summa], kuru maksā ceļotājs” nedrīkst tikt interpretēta burtiski, proti, ka tā izslēdz no PVN nodokļa bāzes “atlīdzības” elementu, proti, atlīdzību, kas iegūta no trešās personas šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.
- 64 Citi Komisijas iebildumi pret uz klientu vērstās pieejas piemērošanu nevar apšaubīt šo analīzi.

- 65 Fakts, ka īpašais režīms ceļojumu aģentūrām ir izņēmums no parastajām normām, kas nozīmē, ka šis izņēmums nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī izņēmuma mērķu sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *First Choice Holidays*, 22. punkts), tomēr nenozīmē, ka ir jāpieņem uz ceļotāju vērsta pieeja, ja šis izņēmums negatīvi ietekmē attiecīgā režīma lietderīgo iedarbību.
- 66 Atzīstot, ka īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām var uzlabot, Komisija vienlaikus uzsver, balstoties uz iepriekš minētā sprieduma lietā Komisija/Spānija 28. punktu, ka dalībvalstīm nav pēc savas iniciatīvas jāpieņem pieeja, kas, pēc šo dalībvalstu viedokļa, uzlabo minēto režīmu, jo, šādi rīkojoties, tās aizstātu Savienības likumdevēju. Tomēr uz šo spriedumu nevar lietderīgi atsaukties šajā lietā, jo, pretēji īpašajam režīmam ceļojumu aģentūrām, tiesību akti, kas tika apskatīti spriedumā minētajā lietā, bija viennozīmīgi.
- 67 Arguments, kas balstīts uz apgalvoto nekonsekvenci saistībā ar jēdziena “klients” interpretāciju nevis kā “ceļotāju”, bet gan kā “jebkāda veida klientu”, ir derīgs vienīgi attiecībā uz sākotnējo Sestās direktīvas angļu valodas versiju un vēlākām valodu versijām, kuras sagatavotas uz šīs angļu valodas versijas pamata un kurās šis jēdziens ir izmantots tikai vienu reizi. Runājot par PVN direktīvas valodu versijām, kurās šis jēdziens ir izmantots sistemātiski tās 306.–310. pantā, šis arguments nav derīgs.
- 68 Attiecībā uz risku, ka ceļojumu aģentūras var piemērot minēto īpašo režīmu pat tad, kad tās rīkojas kā starpnieks, pietiek norādīt, ka, ņemot vērā PVN direktīvas 306. panta 1. punkta otrās daļas skaidro formulējumu, kas pavisam noteikti izslēdz šādu iespēju, šāds risks nav pamatots.
- 69 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, PVN direktīvas 306.–310. pants ir jāinterpretē, pamatojoties uz klientu vērsto pieeju.
- 70 No minētā izriet, ka Komisijas izvirzītais pirmais iebildums ir jānoraida kā nepamatots.

Par otro iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 71 Komisija apgalvo, ka, izslēdzot no īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mazumtirdzniecības aģentūru veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanu, Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts būtu pretrunā PVN direktīvas 306. pantam.
- 72 Komisija apšauba pamatotību Spānijas Karalistes sniegtajiem paskaidrojumiem, saskaņā ar kuriem šāda izslēgšana ir piemērojama vienīgi tad, ja mazumtirdzniecības aģentūra rīkojas trešās personas vārdā, proti, kas parasti ir vairumtirdzniecības aģentūras vārdā.
- 73 Saskaņā ar Komisijas viedokli šādas interpretācijas rezultātā ne tikai šī 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts zaudētu savu nozīmi, bet tā lielākajā daļā būtu arī *contra legem* un atšķirtos no oficiālās interpretācijas, kādu sniedza pašas Spānijas iestādes, kā arī doktrīnas. Turklāt, ja minētā izslēgšana būtu piemērojama vienīgi gadījumā, kad aģentūra rīkojas trešās personas vārdā, grūti iedomāties, ka tā attiektos vienīgi uz gadījumiem, kad ceļojumu organizē vairumtirdzniecības aģentūra.
- 74 Komisija apgalvo, ka katrā ziņā minētā 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta formulējums nav PVN direktīvas 306. panta pareizas transponēšanas rezultāts un nav viennozīmīgs.
- 75 Spānijas Karaliste apgalvo, ka Komisijas minētā it kā oficiālā interpretācija ir tikai viedoklis, kas nav saistošs. Tā apgalvo, ka Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunktā ir vienīgi precizēts, ka mazumtirdzniecības ceļojumu aģentūras, kas rīkojas vairumtirdzniecības ceļojumu aģentūru vārdā, saviem pārdošanas darījumiem nevar piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām. Šis precizējums pilnībā atbilst PVN direktīvai, un attiecīgā norma ir viennozīmīga.

- 76 Savā atbildes rakstā uz repliku Spānijas Karaliste apgalvo, ka tai nav pienākuma iesniegt pierādījumus, jo Komisija pamatoja šo iebildumu vienīgi ar publikācijām, kuras saskaņā ar Spānijas tiesību sistēmu nav ne tiesību normas, ne saistoši noteikumi.

Tiesas vērtējums

- 77 No Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkta formulējuma izriet, ka mazumtirdzniecības ceļojumu aģentūras, kas pārdod sabiedrībai vairumtirdzniecības aģentūru organizētos ceļojumus, nevar piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām.
- 78 Jākonstatē, ka šāda izslēgšana no šī īpašā režīma piemērošanas jomas nekādā ziņā nav paredzēta PVN direktīvas 306. pantā.
- 79 Spānijas Karaliste neapstrīd, ka šāda izslēgšana ir pretrunā šim 306. pantam, bet apstiprina, ka minētais 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts nedrīkst tikt interpretēts burtiski un ka tajā paredzētā izslēgšana ir piemērojama vienīgi tad, kad mazumtirdzniecības aģentūra rīkojas kā starpnieks vairumtirdzniecības aģentūrai.
- 80 Tomēr šādai argumentācijai nevar piekrist, ņemot vērā attiecīgo tiesību normu formulējumu, kurš turklāt ir skaidrs, administrācijas viedokļus un doktrīnā ietvertās šīs normas interpretācijas.
- 81 Kaut arī Komisija ir tā, kurai saskaņā ar LESD 258. pantu ir jākonstatē apgalvotā pienākumu neizpilde, tomēr dalībvalstīm saskaņā ar LES 4. panta 3. punktu ir jāpalīdz Komisijai izpildīt uzdevumu, kas ietver līgumu un atvasināto tiesību piemērošanas nodrošināšanu. No minētā izriet, ka gadījumā, kad Komisija ir iesniegusi pietiekamus pierādījumus par noteiktiem faktiem dalībvalsts, atbildētājas, teritorijā, šī dalībvalsts ir tā, kurai pēc būtības un izsmēloši ir jāapstrīd šādi iesniegtie dati (šajā ziņā skat. 1999. gada 9. novembra spriedumu lietā C-365/97 Komisija/Itālija, saukts par “San Rocco”, *Recueil*, I-7773. lpp., 84.–86. punkts).
- 82 Šajā lietā Spānijas Karaliste nav iesniegusi ne tās administrācijas kādu lēmumu, ne arī judikatūru, kas pierādītu, ka Likuma 37/1992 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts tika piemērots pretrunā ar tā formulējumu.
- 83 Līdz ar to ir jāuzskata, ka šis 141. panta 2. punkta 1) apakšpunkts ir pretrunā PVN direktīvas 306. pantam.
- 84 No minētā izriet, ka Komisijas izvirzītais otrais iebildums ir pamatots.

Par trešo iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 85 Komisija apgalvo, ka no Likuma 37/1992 142. panta otrās daļas izriet, ka gadījumā, kad ar ceļojumu saistīts pakalpojums tiek sniegts citam nodokļu maksātājam, ietverot vienīgi pakalpojuma sniegšanu Spānijas teritorijā, ceļojumu aģentūra var pēc konsultēšanās ar klientu ietvert rēķinā ar norādi “cena ar PVN” noteiktu cenas ar PVN daļu, kura ir jāsedz klientam un kuru šis klients var prasīt atskaitīt. Spānijas nodokļu administrācija skaidri atzina, atbildot uz vairākiem jautājumiem, ka šī summa ir atskaitāma gadījumā, ja klients ir nodokļu maksātājs, kurš var izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

- 86 Komisija uzskata, ka ar šo normu tiek pārkāpts PVN direktīvas 226. pants, kas attiecas uz norādēm, kādas jāietver rēķinā, kā arī šīs direktīvas 168. un 169. pants, atļaujot atskaitīt summu, kurai nav nekādas saistības ar PVN, ko maksā persona, kas saņem ceļojumu aģentūras sniegtos pakalpojumus. Turklāt minētā norma ir diskriminējoša, jo tā ir piemērojama tikai tādiem ceļojumiem, kas ietver vienīgi Spānijas teritorijā sniegtus pakalpojumus.
- 87 Spānijas Karaliste apgalvo, ka strīdīgā norma attiecas vienīgi uz gadījumiem, kad uzņēmums iegādājas komplekso tūrisma braucienu no ceļojumu aģentūras tā darbinieku labā. Šī norma ir nepieciešama, jo Komisija nepiedāvāja risinājumu ar šo situāciju radītajai problēmai. Šī dalībvalsts uzsver, ka nekāda nodokļu atskaitīšana nav iespējama gadījumā, kad ceļotājs kā "fiziska persona" iegādājas ceļojumu vai kad ceļojumu aģentūras sniedz pakalpojumus viena otrai.
- 88 Spānijas Karaliste apstrīd minētās normas it kā diskriminējošo raksturu, apgalvojot, ka tā atbilst PVN direktīvas 309. pantam, kurā ir paredzēts piešķirt nodokļa atbrīvojumu tikai par vienu ceļojumu aģentūras sniegtu pakalpojumu un tikai par to pakalpojuma daļu, kura attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu ārpus Savienības teritorijas. Tādējādi minētā norma liedz atskaitīt nodokli par iegādātajiem ceļojumiem, uz kuriem attiecas šis atbrīvojums.

Tiesas vērtējums

- 89 Jānorāda, ka Likuma 37/1992 142. pants ļauj nodokļa maksātājam saskaņā ar noteiktiem nosacījumiem atskaitīt PVN summu, kas noteikta 6 % apmērā no kopējās summas, ieskaitot PVN, kāda ietverta viņam izrakstītajā rēķinā.
- 90 Pirmkārt, ir jākonstatē, ka īpašajā režīmā ceļojumu aģentūrām šāda atskaitīšana nav nekādā veidā paredzēta.
- 91 Otrkārt, jāatgādina, ka PVN direktīvas 168. pantā ir paredzēts PVN atskaitīšanas tiesību princips. Šis princips attiecas uz priekšnodokli precēm un pakalpojumiem, ko izmanto nodokļu maksātājs savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Spānija, 21. punkts). Kā ģenerālvokāts norādīja savu secinājumu 26. punktā, lai nodrošinātu PVN neitralitāti, atskaitītā nodokļa summai ir precīzi jāatbilst maksājamā vai samaksātā priekšnodokļa summai.
- 92 Likuma 37/1992 142. pants attiecas nevis uz precīzu PVN summu, kāda iekasēta no pakalpojumiem, ko saņēmuši nodokļu maksātāji, bet uz summu, kas aprēķināta, pamatojoties uz nodokļa maksātāja samaksāto kopējo summu. Šis aprēķins nekādā veidā neatbilst PVN aprēķinam, kāds paredzēts kopējā PVN sistēmā, kurā saskaņā ar PVN direktīvas 78. panta a) punktu tostarp ir noteikts, ka no nodokļa bāzes ir izslēgts pats PVN.
- 93 No minētā izriet, ka šī norma nav saderīga ne ar PVN aprēķināšanas metodi, ne ar normām par tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas paredzētas PVN direktīvā.
- 94 Tāpat no minētā izriet, ka rēķinā ietvertā norāde par summu, kas atbilst 6 % no kopējās rēķinā norādītās summas, neatbilst normām par rēķina saturu, kas paredzētas PVN direktīvas 226. pantā.
- 95 Turklāt Komisija pamatoti norādīja, ka, pieļaujot iespējamu nodokļa atskaitīšanu vienīgi gadījumos, kad pakalpojumi tiek sniegti Spānijā, Likuma 37/1992 142. pants paredz diskrimināciju uz pilsonības pamata, kas arī nav saderīgi ar kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. PVN direktīvas 309. panta noteikumi, uz kuriem atsaucas Spānijas Karaliste, nekādā ziņā nevar būt par pamatu šim 142. pantam, jo tajos nav paredzēta nekāda atšķirība starp dalībvalstīm, bet ir paredzēts atbrīvot no nodokļa darījumus, kas veikti ārpus Savienības.
- 96 Līdz ar to Komisijas izvirzītais trešais iebildums ir jāapmierina.

Par ceturto iebildumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 97 Komisija apgalvo, ka Likuma 37/1992 146. pantam, kas ļauj ceļojumu aģentūrām vispārīgi aprēķināt nodokļa bāzi par konkrēto nodokļa piemērošanas periodu un tādējādi arī aprēķināt par šo periodu vienīgi savu peļņas daļu par visiem ar ceļošanu saistītajiem pakalpojumiem, uz kuriem attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām, PVN direktīvā nav juridiskā pamata.
- 98 Ne PVN direktīvas 73. pants, ne 318. pants nevar būt par šāda aprēķina pamatu. Veids, kādā Spānijas iestādes piemēro īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, var radīt, pēc Komisijas uzskata, Savienas pašu resursu samazināšanos, un Savienībai tad būs tiesības atgūt atbilstošo summu kopā ar procentiem.
- 99 Spānijas Karaliste uzskata, ka PVN direktīvas 308. pantam ir pietiekami plaša piemērošanas joma, lai ļautu ieviest vispārēju nodokļa bāzes noteikšanas sistēmu par katru nodokļu iekasēšanas periodu, kāda ir paredzēta Spānijas tiesību aktos.
- 100 Šī dalībvalsts apgalvo, ka Likuma 37/1992 146. panta mērķis ir vienkāršot operatoriem noteikto nodokļu pienākumu izpildi un tas neuzliek pienākumus. Paredzētā aprēķināšanas metode ir saderīga ar neitralitātes principu un tāpēc nekādā ziņā neradītu Savienības pašu resursu samazināšanos.

Tiesas vērtējums

- 101 Jākonstatē, ka īpašais režīms ceļojumu aģentūrām un it īpaši PVN direktīvas 308. pants, uz ko atsaucas Spānijas Karaliste, neparedz nekādu iespēju vispārīgā veidā noteikt nodokļu bāzi ceļojumu aģentūru peļņas daļai.
- 102 PVN direktīvas 318. pants ļauj šīs direktīvas XII sadaļas 4. nodaļā skaidri uzskaitīto īpašo režīmu ietvaros, proti, to režīmu, kas ir piemērojami attiecībā uz lietotām precēm, mākslas objektiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām, vispārīgā veidā noteikt nodokļa bāzi, bet, konkrēti runājot, šī norma attiecas vienīgi uz noteiktām jomām, kuru vidū nav ceļojumu aģentūru darbības joma.
- 103 Līdz ar to pēdējā minētajā jomā nodokļa bāze ir jāaprēķina saskaņā ar PVN direktīvas 308. pantu, atsaucoties uz katru ceļojuma aģentūras sniegto pakalpojumu, nevis vispārīgi.
- 104 No minētā izriet, ka Likuma 37/1992 146. pants nav saderīgs ar īpašo PVN režīmu, kāds ir paredzēts PVN direktīvas 306.–310. pantā.
- 105 Līdz ar to Komisijas izvirzītais ceturtais iebildums ir jāapmierina.
- 106 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Spānijas Karaliste:
- izslēdzot no īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mazumtirdzniecības aģentūru, kuras rīkojas savā vārdā, veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanu klientiem,
 - zināmos gadījumos atļaujot ceļojumu aģentūrām rēķinā iekļaut kopējo PVN summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekasēto PVN, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopējo maksājamā PVN summu, un
 - atļaujot ceļojumu aģentūrām, ciktāl tām piemērojams minētais īpašais režīms, vispārīgi noteikt nodokļa bāzi katram nodokļu samaksas periodam,
- nav izpildījusi PVN direktīvas 168., 226. un 306.–310. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ¹⁰⁷ Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktam, ja lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, lietas dalībnieki sedz savus tiesāšanās izdevumus paši. Tomēr Tiesa, ja to pamato lietas apstākļi, var nolemt, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanās izdevumiem. Tā kā viens no Komisijas pamatiem netika apmierināts, tai ir jāpiespriež atlīdzināt ceturtdaļu savu tiesāšanās izdevumu un Spānijas Karalistei ir jāpiespriež atlīdzināt savus tiesāšanās izdevumus, kā arī trīs ceturtdaļas no Komisijas tiesāšanās izdevumiem.
- ¹⁰⁸ Atbilstoši Reglamenta 140. pantam Čehijas Republika, Francijas Republika, Polijas Republika, Portugāles Republika un Somijas Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Spānijas Karaliste:

- izslēdzot no īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mazumtirdzniecības aģentūru, kuras rīkojas savā vārdā, veikto vairumtirdzniecības aģentūru organizēto ceļojumu pārdošanu klientiem,
- zināmos gadījumos atļaujot ceļojumu aģentūrām rēķinā iekļaut kopējo pievienotās vērtības summu, kurai nav saistības ar no klienta faktiski iekasēto pievienotās vērtības nodokli, un ļaujot klientam, kas ir nodokļu maksātājs, atskaitīt šo kopējo maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summu, un
- atļaujot ceļojumu aģentūrām, ciktāl tām piemērojams minētais īpašais režīms, vispārīgi noteikt nodokļa bāzi katram nodokļu samaksas periodam,

nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168., 226. un 306.–310. pantā paredzētos pienākumus;

- 2) pārējā daļā prasību noraidīt;
- 3) Eiropas Komisija sedz ceturto daļu no saviem tiesāšanās izdevumiem;
- 4) Spānijas Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumu un atlīdzina trīs ceturtdaļas no Komisijas tiesāšanās izdevumiem;
- 5) Čehijas Republika, Francijas Republika, Polijas Republika, Portugāles Republika un Somijas Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

[Paraksti]