



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2014. gada 27. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — PVN — Sestā PVN direktīva — 12. panta 3. punkts — H pielikuma 5. kategorija — Direktīva 2006/112/EK — 98. panta 1. un 2. punkts — III pielikuma 5. punkts — Neitralitātes princips — Pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumi — Dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru tiek piemērota atšķirīga PVN likme taksometru pārvadājumiem un pārvadājumiem ar nomas automobili ar autovadītāju

Apvienotās lietas C-454/12 un C-455/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar 2012. gada 10. jūlija lēmumu, kas reģistrēts Tiesā 2012. gada 10. oktobrī, tiesvedībās

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

pret

Finanzamt Dresden-Süd

un

Eckard Pongratz, kas darbojas kā *Karin Oertel* maksātnespējas administrators, (C-455/12)

pret

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. G. Fernlunds (*C. G. Fernlund*) (referents), tiesneši K. Toadere (*C. Toader*) un E. Jarašūns (*E. Jarašiūnas*),

ģenerālvokāts P. Mengoci (*P. Mengozzi*),

sekretārs A. Kalots Eskobars (*A. Calot Escobar*),

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Pro Med Logistik GmbH* vārdā – *J. Seelinger, Rechtsanwalt*,

— *E. Pongratz* vārdā – *T. Küffner* un *T. Streit, Rechtsanwältin*,

* Tiesvedības valoda – vācu.

- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *B. Tidore*, *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *C. Soulay*, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas ir grozīta ar Padomes 2001. gada 19. janvāra Direktīvu 2001/4/EK (OV L 22, 17. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), kā arī nodokļu neitralitātes principa interpretāciju.
- 2 Šie lūgumi ir iesniegti tiesvedībā starp *Pro Med Logistik GmbH* (turpmāk tekstā – “*Pro Med*”) un *Finanzamt Dresden-Süd* (Drēzdenes dienvidu daļas nodokļu administrācija), no vienas puses, un *E. Pongratz* kā *K. Oertel* maksātnespējas administratoru un *Finanzamt Würzburg* (Vircburgas nodokļu administrācija), no otras puses, par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) par pasažieru pārvadājumiem ar nomas automobiļiem no 2003. līdz 2007. gadam.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

- 3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas. [..]”

- 4 Šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmajā un otrajā daļā ir paredzēts:

“[PVN] standartlikmi nosaka katra dalībvalsts procentu veidā no summas, kurai uzliek nodokli, un tā ir vienāda preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai. No 2001. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem, kas norādīti H pielikumā”.

- 5 Minētās direktīvas H pielikums ar nosaukumu “Piegādājamo preču un sniedzamo pakalpojumu saraksts, uz kuriem var attiecināt pazeminātas PVN likmes” ir izteikts šādi:

“Pārņemot turpmāk minētās preču kategorijas valstu likumos, dalībvalstis var izmantot apvienoto nomenklatūru, lai precīzi aptvertu attiecīgo kategoriju.

Kategorija [..]	Apraksts
5	pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumi.
[..]	

PVN direktīva

- 6 PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstis piemēro PVN pamatlikmi, ko katra dalībvalsts nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlikme ir vienāda”.

- 7 Saskaņā ar šīs direktīvas 97. panta 1. punktu:

“No 2006. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %”.

- 8 Minētās direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“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”.

- 9 PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā preču piegāžu un to pakalpojumu sniegšanas sarakstā, kam var piemērot 98. pantā minētās samazinātas likmes, ir iekļauti “pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumi”.

Vācijas tiesības

- 10 Atbilstoši Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz*) redakcijā, kas piemērojama pamatlīstām un kas publicēta 2006. gada 13. decembrī (*BGBI.* 2006 I, 2878. lpp.; turpmāk tekstā – “*UStG*”), 12. panta 1. punktam nodoklis, kas jāpiemēro visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, no 2003. līdz 2006. gadam ir 16 % un 2007. gadam – 19 %.

- 11 Šī likuma 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkta b) punktā ir noteikts:

“Nodokļa likme ir samazināta līdz 7 % šādiem darījumiem:

- b) pasažieru pārvadājumiem pa dzelzceļu, izņemot kalnu dzelzceļu, trolejbusos, atļautos maršrutos ar vieglajiem transportlīdzekļiem, taksometriem un prāmju pārvadājumos

aa) pašvaldības teritorijā vai

bb) ja pārvadājumu maršruts nepārsniedz 50 km

[..].”

- 12 Likuma par personu pārvadājumiem (*Personenbeförderungsgesetz*, turpmāk tekstā – “*PBefG*”) redakcijā, kas publicēta 1990. gada 8. augustā (*BGBI.* 1990 I, 1690. lpp.), ar grozījumiem 1. pantā ir noteikts:

“Materiāltiesiskā darbības joma

(1) Šī likuma normas tiek piemērotas pārvadājumiem par atlīdzību vai komercpārvadājumiem ar tramvaju, trolejbusu un automobili. Par atlīdzību tiek uzskatīta arī ekonomisku priekšrocību netieša piešķiršana tādējādi atbalstītās komercdarbības rentabilitātei.

(2) Šis likums netiek piemērots pārvadājumiem

1. ar automobili, ja kopējā atlīdzība nepārsniedz ekspluatācijas izdevumus;
2. ar ātrās palīdzības automobili, ja tas tiek izmantots slimo, ievainoto vai personu, kam nepieciešama aprūpe, pārvadāšanai, kuriem pārvadāšanas laikā ir vajadzīga speciāla medicīniska aprūpe vai īpašs ātrās palīdzības automobiļa aprīkojums vai kuriem tas ir jāparedz to veselības stāvokļa dēļ.”

- 13 *PBefG* 2. panta 1. punkta 4. apakšpunktā ir paredzēts:

“Ikvienam, kas nodrošina pasažieru pārvadājumus 1. panta 1. punkta izpratnē,

[..]

4. ar neregulāri izmantotiem motorizētiem transportlīdzekļiem (46. pants),

ir jābūt atļaujai. Tas ir uzņēmējs šī likuma izpratnē.”

- 14 *PBefG* 13. panta 4. punkta pirmais teikums ir formulēts šādi:

“Taksometra pārvadājumu gadījumā ir jāatsaka atļauja, ja prasītā pārvadāšana ietekmē transporta vispārējās intereses, kaitējot vietējās taksometru darbības kapacitātei.”

- 15 *PBefG* 21. panta 1.–3. punktā ir noteikts:

(1) Uzņēmējam ir jāveic darbība, kuras veikšanai tas ir saņēmis atļauju, un jāuztur tā saskaņā ar transporta vispārējam interesēm un tehniskajam stāvoklim atļaujas spēkā esamības laikā.

(2) Par atļauju izsniegšanu kompetentā iestāde var vienoties ar uzņēmēju par termiņu darbības uzsākšanai.

(3) Par atļauju izsniegšanu kompetentā iestāde var noteikt uzņēmējam paplašināt vai mainīt savu pārvadāšanas darbību, ja transporta vispārējās intereses prasa un ja var pieņemt, ka uzņēmēja ieguldītais kapitāls pietiekami rada peļņu un ir ticis pietiekami amortizēts, ņemot vērā ekonomisko situāciju, un ka pēdējais minētais ir sasniedzis vajadzīgo tehniskās attīstības līmeni.”

- 16 *PBefG* 22. pantā ir paredzēts:

“Uzņēmējam ir jāveic pārvadājumi, ja

1. ir ievēroti pārvadājuma nosacījumi;
2. pārvadājums ir iespējams ar parasti izmantotajiem līdzekļiem;
3. pārvadājumu nekavē apstākļi, ko uzņēmējs nevar paredzēt un ko tas nevar arī novērst”.

17 Atbilstoši *PBefG* 46. panta 2. punkta 1.–3. apakšpunktam taksometru pārvadājumi un pārvadājumi ar nomas automobili ir “neregulāru pakalpojumu” dažādas formas, kam ir vajadzīgas atļaujas atbilstoši šī likuma 2. panta 1. punkta 4. apakšpunktam.

18 *PBefG* 47. pantā ir paredzēts:

“(1) Taksometru pārvadājumi ir pasažieru pārvadāšana ar vieglajiem automobiļiem, ko uzņēmējs tur gatavībā iestāžu atļautās vietās un ar ko tas veic braucienus uz klienta norādītu vietu. Uzņēmējs var uzņemties pārvadāšanas uzdevumus arī brauciena laikā vai no uzņēmuma atrašanās vietas.

(2) Taksometri var tikt turēti gatavībā tikai pašvaldībā, kurā ir uzņēmēja juridiskā adrese. Iepriekš pasūtīti braucieni var tikt veikti arī no citām pašvaldībām. Iestāde, kuras kompetencē ir izsniegt atļaujas, var, vienojoties ar citām iestādēm, kas ir kompetentas izsniegt atļaujas, ļaut taksometrus turēt rīcībā novietnēs, kuras ir atļāvusi administrācija un kuras atrodas pašvaldībā, kurā nav uzņēmēja juridiskās adreses, un paredzēt lielāku apgabalu.

(3) Federālās zemes valdība ir tiesīga ar noteikumiem noteikt pakalpojuma sniegšanas pienākuma apjomu, taksometru stacijām piemērojamos noteikumus, kā arī pakalpojuma norises detaļas. Tā var deleģēt šo uzdevumu, pieņemot noteikumus. Noteikumos it īpaši var paredzēt normas par:

1. faktu, ka taksometri tiek turēti gatavībā īpašos gadījumos, tostarp gatavības dienestā,
2. pārvadājumu pieprasījumu pa tālruni pieņemšanu un izpildi,
3. pārvadāšanas darbību un radiosaziņas sistēmu,
4. personu ar invaliditāti pārvadāšanu,
5. slimo pārvadāšanu, ciktāl runa nav par pārvadājumu 1. panta 2. punkta 2. apakšpunkta izpratnē.

(4) Pienākums veikt pārvadājumus pastāv tikai pārvadājumiem, kas notiek atbilstoši *PBefG* 51. panta 1. punkta pirmajam un otrajam teikumam un 2. punkta pirmajam teikumam noteiktajā fiksētu atlīdzību piemērošanas zonā (obligātā pakalpojuma zona).

(5) Taksometru noma personām, kas pašas vada automobili, ir aizliegta.”

19 *PBefG* 49. panta 4. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Pārvadājumi ar nomas automobiļiem ir pasažieru pārvadājumi ar automobiļiem, kas tiek pilnībā iznomāti tikai pārvadāšanai un ar ko uzņēmējs veic braucienus, kuru mērķi, galamērķi un norisi nosaka nomnieks, un kas nav taksometru pārvadājumi 47. panta izpratnē. Ar nomas automobiļiem var tikt izpildīti tikai tie pārvadāšanas pieprasījumi, kas saņemti uzņēmuma juridiskajā adresē vai uzņēmēja dzīvesvietā. Pēc pārvadāšanas uzdevuma izpildes nomas automobilim nekavējoties ir jāatgriežas uzņēmuma atrašanās vietā, izņemot, ja pirms brauciena no uzņēmuma atrašanās vietas vai dzīvesvietas vai brauciena laikā pa tālruni ir saņemts jauns pārvadāšanas uzdevums. Pārvadāšanas pieprasījums, kas saņemts autonomas uzņēmuma atrašanās vietā, ir jāreģistrē un šis ieraksts ir jāglabā vienu gadu. Pārvadāšanas pieprasījumu pieņemšana, nodošana un izpilde, kā arī automobiļa nodošana rīcībā un pārvadāšanas ar autonomas automobiļiem reklāma nevar būt tāda, kas individuāli vai kopā rada sajaukšanu ar taksometru pārvadājumiem. Uz autonomas automobiļiem nevar lietot taksometriem rezervētos apzīmējumus un pazīmes. 21. un 22. pantu nepiemēro”.

20 *PBefG* 51. pantā ir paredzēts:

“(1) Federālās zemes valdība ir tiesīga noteikumos noteikt atlīdzību par taksometru pārvadājumiem un to nosacījumus. Noteikumos it īpaši var paredzēt šādas normas:

1. pamatcenu, cenu par kilometru, cenu par stundām,
2. papildmaksas,
3. avansa maksājumus,
4. rēķinu izrakstīšanu,
5. maksāšanas noteikumus,
6. īpašu vienošanos par obligātā pakalpojuma zonu pieļaujamību.

Federālās zemes valdība noteikumos var deleģēt šīs tiesības.

(2) Īpašas vienošanās par obligāto pakalpojumu zonām ir likumīgas tikai tad, ja

1. tiek noteikts konkrēts laikposms, ikmēneša minimālais braucienu skaits vai minimālais apgrozījums,
2. tas neietekmē pārvadājumu tirgus organizāciju,
3. pārvadājumu atlīdzības un nosacījumi tiek noteikti rakstiski,
4. federālās zemes noteikumos ir paredzētas obligātas atļaujas vai deklarācija.

(3) Transporta atlīdzības un nosacījumi tiek noteikti, piemērojot pēc analogijas 14. panta 2. un 3. punktu un 39. panta 2. punktu.

(4) Pilnvarotās iestādes var vienoties kopīgā nolīgumā par vienotu transporta cenu un nosacījumiem zonai, kas neietilpst iestādes, kam ir pienākums noteikt transporta cenas un nosacījumus, kompetences jomā.

(5) Lai piemērotu transporta atlīdzības un nosacījumus, 39. pants ir jāpiemēro pēc analogijas.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-454/12

- 21 *Pro Med* ir saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kam tostarp ir atļauja veikt pārvadājumus ar nomas automobiļiem, pamatojoties uz *PBefG* 2. panta 1. punkta 4. apakšpunktu, bet nav – taksometra pārvadājumiem, kas norādīta *PBefG* 47. pantā.
- 22 2006. un 2007. gada laikā *Pro Med* nodrošināja slimo pārvadājumus uz slimokases rēķina ar automobiļiem, kas nebija īpaši aprīkoti šim uzdevumam.

- 23 2007. gada 27. novembrī *Pro Med* piekrita visiem 2007. gada 1. oktobra līgumā starp A slimokasi un taksometru un nomas automobiļu uzņēmēju apvienību (*Taxi- und Mietwagenunternehmerverband*, turpmāk tekstā – “apvienība”) par A slimokasē apdrošināto pacientu pārvadājumiem, izmantojot taksometru uzņēmumus. Atbilstoši šī līguma 1. panta 1. punkta pirmajam teikumam tā priekšmets ir taksometru uzņēmumu, kas ir apvienības biedri, piedalīšanās A slimokasē apdrošināto slimu pārvadāšanā. Atbilstoši minētā līguma 5. punkta 1. punktam atlīdzība par slimu pārvadājumiem tiek noteikta atbilstoši nolīgumam par atlīdzību līguma 1. pielikumā.
- 24 Pēc *Finanzamt Dresden-Süd* veiktās fiskālās kontroles *Pro Med* tika prasīts deklarēt pārvadājumu pakalpojumus, ko tā veica atbilstoši starp A slimokasi apvienību noslēgtajam līgumam ar PVN standartlikmi, kas paredzēta *UStG* 12. panta 1. punktā. Tās sūdzības, kurās tā prasa it īpaši noteikt samazinātu likmi, kas ir noteikta ar *UStG* 12. panta 2. punkta 10. apakšpunktā, netika apmierinātas.
- 25 *Pro Med* cēla prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā]. Tā nosprieda, ka *Pro Med* nebija tiesību piemērot samazinātu likmi aplūkojamajiem transporta pakalpojumiem tādēļ, ka, tā kā tai nav atbilstošas atļaujas, tā nav sniegusi taksometru transporta pakalpojumus. Tomēr *Finanzgericht* pauda šaubas par atšķirīgās attieksmes starp abām uzņēmumu kategorijām pamatotību. Taksometru uzņēmumi, kam bija iespēja sniegt transporta pakalpojumus slimokasēm, kuriem netiek piemēroti pilsētas sabiedriskajam transportam piemērojamie tarifi, un kas ir balstīti uz nolīgumiem, kuri noslēgti ar slimokasēm. Šiem pārvadāšanas pakalpojumiem tātad nepiemīt būtiskas pilsētas sabiedriskā transporta iezīmes, ar kurām ir pamatots nodokļu atvieglojums.
- 26 *Pro Med* iesniedza kasācijas sūdzību par šo *Finanzgericht* lēmumu, ar kuru tai ir atteikta iespēja piemērot samazinātu likmi apgrozījumam no slimnieku transporta pakalpojumiem, ko tā nodrošināja.
- 27 Iesniedzējtiesa jautā par to, vai selektīvā valsts tiesību norma, kas iekļauta *UStG* 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkta a) punktā, ir saderīga ar nodokļu neitralitātes principu Tiesas interpretācijā. No vienas puses, šī tiesa uzskata, ka no patērētāja viedokļa gan taksometri, gan nomas automobiļi ar autovadītāju kalpo pasažieru pārvadāšanai, kas liktu uzskatīt šos pakalpojumus par salīdzināmiem. No otras puses, šī tiesa uzskata, ka pastāv būtiskas atšķirības starp šiem diviem pasažieru pārvadāšanas veidiem attiecībā uz to attiecīgajiem izpildes nosacījumiem pat tad, ja pastāv īpašs nolīgums starp taksometru uzņēmumu un nozīmīgiem klientiem attiecībā it īpaši uz brauciena cenas noteikšanu, pakalpojuma sniegšanas pienākumu un pārvadāšanas pienākumu, atšķirības, kas varētu izslēgt minētā principa pārkāpuma esamību.
- 28 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [Sestās direktīvas] 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direktīvas 98. panta 1. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot neitralitātes principu, liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas pasažieru pārvadāšanai ar taksometriem vietējā satiksmē paredz samazinātu [PVN] likmi, turpretim pasažieru pārvadājumiem ar tā dēvētajiem nomas automobiļiem vietējā satiksmē ir piemērojama nodokļa standartlikme?
- 2) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme tam, vai braucienus, pamatojoties uz īpašiem nolīgumiem ar lielajiem klientiem, ar gandrīz vienādiem noteikumiem veic taksometru uzņēmumi vai automobiļu nomas uzņēmumi?”

Lietā C-455/12

- 29 *K. Oertel* pilsētā A kopš 1994. gada decembra beigām vada nomas ar autovadītāju uzņēmumu. Pakalpojumu skaitā ietilpst pasažieru pārvadāšana, slimnieku pārvadāšana (sēdus), dialīzes braucieni, skolēnu pārvadājumi, kurjera pakalpojumi un materiālu braucieni, viesnīcu un lidmašīnu maiņa, pilsētas apskates braucieni, kā arī maiņas no vienas vietas uz otru braucienų organizācija.
- 30 *K. Oertel* klientu skaitā ietilpa ne tikai īpaši konkrēti klienti, bet arī daudzi pastāvīgi klienti, kā arī noteikts klientu skaits, kas radīja ievērojamu apgrozījumu. Pakalpojumu pieprasījumi un pasūtījumi tika pieņemti pa tālruni vai attiecīgi telefaksu vai elektronisko pastu. Maksa par braucienų tika noteikta atbilstoši noteiktās tarifu zonās sadalītam plānam, kas ļauj aprēķināt galīgo cenu, kura jāmaksā klientiem. Attiecīgajā laikposmā *K. Oertel* rīcībā bija desmit automobiļi, kas piederēja viņas uzņēmumam.
- 31 Savās PVN deklarācijās par 2003.–2006. gadu *K. Oertel* savam apgrozījumam no autonomas ar autovadītāju par maršrutiem, kas pārsniedz 50 km vai pilsētā A, piemēroja samazināto PVN likmi, proti, 7 %.
- 32 *Finanzamt Würzburg* noraidīja deklarācijas un piemēroja attiecīgajiem darījumiem PVN standartlikmi, proti, 16 % likmi.
- 33 *K. Oertel* cēla prasību *Finanzgericht*. Tā būtībā noraidīja prasību, kurā prasītāja lūdza piemērot samazinātu nodokļa likmi strīdīgajiem darījumiem. Tā paskaidroja, ka *K. Oertel* neatbilst nosacījumiem samazinātas nodokļa likmes piemērošanai un regulējums, kurā šīs likmes piemērošana ir paredzēta tikai taksometru uzņēmumiem, atbilstot Konstitūcijai. *K. Oertel* nevarot prasīt šī likmes piemērošanu, arī pamatojoties uz Sesto direktīvu, kā arī nevar atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu. *Finanzgericht* gan uzskata, ka divu dažādu likmju piemērošana, protams, ierobežo konkurenci starp diviem uzņēmumu veidiem, jo to pakalpojumi ir līdzīgi, bet šis ierobežojums būtu attaisnots, it īpaši ar sabiedriskajām interesēm gadījumā, kad taksometru uzņēmumi sniedz pilsētas transporta pakalpojumus, kas notiek tikai tās teritorijā un to aptver.
- 34 *K. Oertel* iesniedza kasācijas sūdzību par šo lēmumu, ar ko tai ir atteikta samazinātas PVN likmes piemērošana.
- 35 Attiecībā uz *UStG* 12. panta 2. punkta 10. apakšpunkta a) punkta saderību ar nodokļu neitralitātes principu, atbalstot tās pašas šaubas, kas ir lietā C-454/12, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:
- “Vai [Sestās direktīvas] 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar H pielikuma 5. kategoriju, ievērojot neitralitātes principu, liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas pasažieru pārvadāšanai ar taksometriem vietējā satiksmē paredz samazinātu apgrozījuma nodokļa likmi, turpretim pasažieru pārvadājumiem ar tā dēvētajiem nomas automobiļiem vietējā satiksmē ir piemērojama nodokļa standartlikme?”
- 36 Ar 2013. gada 30. oktobra vēstuli iesniedzējtiesa tika informēta par to, ka kasācijas sūdzību, ko tajā iesniedza *K. Oertel*, pārņēma *E. Pongratz* kā *K. Oertel* uzņēmuma maksātnespējas administrators.
- 37 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2012. gada 20. novembra rīkojumu abas lietas tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu lietā C-454/12 un vienīgo jautājumu lietā C-455/12

- 38 Ar pirmo jautājumu lietā C-454/12 un vienīgo jautājumu lietā C-455/12, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, kā arī nodokļu neitralitātes principu ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz pasažieru pārvadāšanas vietējā satiksmē divu veidu, proti, pirmkārt, ar taksometru un, otrkārt, ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, pakalpojumiem piemērot divas dažādas nodokļu likmes – vienu samazinātu un otru standarta.
- 39 PVN direktīvas 96. pantā ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama vienāda PVN likme – standartlikme.
- 40 Atkāpjoties no šī principa, šīs direktīvas 98. panta 1. punktā dalībvalstīm ir atzīta iespēja piemērot vienu vai vairākas samazinātas PVN likmes. Atbilstoši šī panta 2. punktam samazinātas PVN likmes var piemērot tikai šīs direktīvas III pielikumā esošo kategoriju preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai.
- 41 PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā ir atļauts piemērot samazinātu likmi pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumiem.
- 42 Šajās tiesību normās ietvertie noteikumi būtībā ir identiski Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmajā un trešajā daļā, kā arī H pielikuma 5. kategorijā paredzētajiem noteikumiem.
- 43 Tiesa attiecībā uz Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešo daļu jau ir nospriedusi, ka šīs tiesību normas tekstā nav noteikts, ka tā būtu interpretējama kā prasība piemērot samazinātu likmi tikai tad, ja tā attiecas uz visiem pakalpojumu kategorijas aspektiem atbilstoši tās pašas direktīvas H pielikumam; līdz ar to nav izslēgta selektīva samazinātas likmes piemērošana ar nosacījumu, ka tā nerada nekādu konkurences traucējuma risku (skat. 2010. gada 6. maija spriedumu lietā C-94/09 Komisija/Francija, I-4261. lpp., 25. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesa precizēja arī, ka, tā kā PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā būtībā ir pārņemts Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta formulējums, uz to ir jāattiecina Tiesas sniegtā interpretācija par šo pēdējo tiesību normu (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 27. punkts).
- 44 Līdz ar to Tiesa secināja, ka, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas piemīt kopējai PVN sistēmai, dalībvalstīm ir iespēja piemērot samazinātu PVN likmi pakalpojumu kategorijas, kas noteikta Sestās direktīvas H pielikumā, konkrētiem un specifiskiem aspektiem (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 26. un 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 No tā izriet, ka dalībvalstīm piešķirtās iespējas selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi izmantošana ir pakļauta diviem nosacījumiem, pirmkārt, samazinātas likmes piemērošanas nolūkā izdalīt tikai konkrētus un specifiskus attiecīgās pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrkārt, ievērot nodokļu neitralitātes principu. Šo nosacījumu mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu šo iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka izvēlētā samazinātā likme tiek piemērota vienkārši un korekti, kā arī lai novērstu krāpšanu, izvairīšanos no jebkādas nodokļu maksāšanas un jebkādu iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 30. punkts).

46 Tādējādi ir jāpārbauda, vai pasažieru pārvadāšana ar taksometru, attiecībā uz kuru tādā valsts tiesiskajā regulējumā, kāds ir pamatlietā, ir paredzēta samazināta PVN likme, ir “pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu” konkrēts un specifisks aspekts, kas iekļauts gan PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā, gan Sestās direktīvas H pielikuma 5. kategorijā, un vajadzības gadījumā, vai šīs likmes piemērošana tikai šiem pasažieru pārvadājumiem ar taksometru ietekmē nodokļu neitralitātes principu.

Par “konkrēta un specifiska aspekta” jēdzienu

47 Lai atbildētu uz jautājumu, vai pasažieru pārvadāšana ar taksometru pilsētā ir pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts, ir jāpārbauda, vai runa ir par pakalpojuma sniegšanu, kura ir identificējama atsevišķi no citiem šīs kategorijas pakalpojumiem (skat. pēc analogijas iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 35. punkts).

48 Šajā ziņā no lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu sniegtās informācijas izriet, ka taksometru uzņēmumi tiek pilnībā uzskatīti par pasažieru pārvadājumu publisko pakalpojumu sniedzējiem, kuru darbībai ir jāsaņem kompetentas iestādes izsniegta atļauja, ar ko ir saistīti būtiski pienākumi. Tie it īpaši ietver to darbības uzturēšanu atbilstoši vispārējām transporta interesēm (*PBefG* 21. pants), pārvadājumu veikšanu (*PBefG* 22. pants) un noteikumu par tarifiem ievērošanu (*PBefG* 47. panta 4. punkts un 51. panta 1. punkts).

49 Tiesiskais regulējums, kas atšķirībā no autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem liek taksometru uzņēmumiem sniegt pārvadāšanas pakalpojumus, uzņemties pienākumu būt gatavībā, kas tiem liedz atteikt pārvadājumu, it īpaši gaidot izdevīgāku braucienu, vai gūt labumu no situācijām, kurās tie varētu prasīt maksu par pārvadājumu, kas atšķirtas no oficiālā tarifa, var raksturot atšķirīgus pakalpojumus.

50 Šādos apstākļos pasažieru pārvadāšana pilsētā ar taksometru var tikt uzskatīta par pakalpojumu, kas ir identificējams pats par sevi, atsevišķi no aplūkojamās kategorijas pakalpojumiem, proti, pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumiem. Šī darbība līdz ar to var būt šīs kategorijas konkrēts un specifisks aspekts.

51 Tomēr valsts tiesai ir jāpārbauda, ievērojot valsts tiesisko regulējumu un apstākļus, kādos tajā ir celta prasība, vai tas tā ir pamatlietā.

Par nodokļu neitralitātes principa ievērošanu

52 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips it īpaši nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgas preces vai līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence, tāad attiecībā uz šādām precēm vai pakalpojumiem ir jāpiemēro vienāda PVN likme (skat. spriedumu lietā 2011. gada 10. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-259/10 un C-260/10 *The Rank Group*, I-10947. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Lai noteiktu, vai divi pakalpojumi ir līdzīgi šīs judikatūras izpratnē, vispirms ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis, tomēr izvairoties no mākslīgām nošķiršanām, kas balstītas uz nenozīmīgam atšķirībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *The Rank Group*, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Tāad divi pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās atšķirības nozīmīgā veidā neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *The Rank Group*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 55 Turklāt ir jāatgādina, ka novērtējot pakalpojumu salīdzināmību, ir jāsalīdzina ne tikai atsevišķi pakalpojumi, bet jāņem vērā konteksts, kādā tie tiek sniegti (skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-357/07 *TNT Post UK*, Krājums, I-3025. lpp., 38. punkts).
- 56 Šajā ziņā Tiesa pieļāva, ka izņēmuma gadījumos, ievērojot attiecīgās jomas specifiskos apstākļus, atbilstošā tiesiskā regulējuma atšķirības un juridiskā režīma, kas reglamentē attiecīgo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, atšķirības var izraisīt nošķiršanu no patērētāja viedokļa, raugoties no tā paša vajadzību apmierināšanas viedokļa (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *The Rank Group*, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 57 Tādējādi ir jāņem vērā arī dažādās tiesiskās prasības, kas ir paredzētas abiem šī sprieduma 48. punktā paredzētajiem transporta veidiem un tādējādi to attiecīgajām iezīmēm, kas tās atšķir vienu no otra no vidusmēra patērētāju viedokļa.
- 58 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa precizē, ka autonomas ar autovadītāju uzņēmumi var izpildīt tikai tos pārvadāšanas pieprasījumus, kas ir ienākuši uzņēmuma juridiskajā adresē vai uzņēmēja dzīvesvietā, bet taksometru uzņēmumiem ir atļauts izpildīt pieprasījumu, kas nozīmē, ka automobiļiem jāatrodas noteiktā vietā vai tie ir pieejami pa tālruni. Tā uzsvēra arī, ka pastāv atšķirības starp šiem diviem transporta veidiem attiecībā uz pārvadāšanas pieprasījumu pieņemšanu, nodošanu un izpildi, kā arī attiecībā uz automobiļa nodošanu rīcībā un reklāmu. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šīs atšķirības, individuāli vai tās kopā ņemot, var novērst jebkuru sajaukšanas risku starp taksometru pārvadājumiem un autonomas ar autovadītāju transportu. Visbeidzot tā norādīja, ka taksometriem rezervētais apzīmējums un pazīmes nevar tikt izmantotas uz nomas ar autovadītāju automobiļiem.
- 59 Šādas atšķirības likumīgo prasību ziņā, kas tiek noteiktas abiem attiecīgajiem transporta veidiem, ja tās ir pierādītas, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, var radīt no vidusmēra patērētāja viedokļa atšķirību starp šiem transporta veidiem, no kuriem katrs var apmierināt nošķirtas vajadzības, kas uz to attiecas, un tādējādi noteicoši ietekmēt lēmumu par labu vienam vai otram transporta veidam, jo nodokļu neitralitātes princips neliedz tiem paredzēt dažādu attieksmi nodokļu ziņā.
- 60 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz lietā C-454/12 uzdoto pirmo jautājumu un vienīgo jautājumu lietā C-455/12 ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz pasažieru pārvadāšanas vietējā satiksmē diviem veidiem, proti, pirmkārt, ar taksometru un, otrkārt, ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, pakalpojumiem piemērot divas dažādas nodokļu likmes – vienu samazinātu un otru standarta, jo, pirmkārt, dažādo likuma prasību dēļ, kas ir noteiktas šiem diviem pārvadājumu veidiem, pasažieru pārvadājumi pilsētā ar taksometru ir pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu kategorijas konkrēts un specifisks aspekts, kas norādīts šo direktīvu pielikumu minētajā kategorijā un 5. punktā, un, otrkārt, minētās atšķirības izšķirīgi ietekmē pasažiera lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem. Valsts tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai tas tā ir pamatlietā.

Par otro jautājumu lietā C-454/12

- 61 Ar otro jautājumu lietā C-454/12 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu lietā C-454/12 un uz vienīgo jautājumu lietā C-455/12, ir jāpievērš uzmanība tam, ka taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem ir jāsniedz savi pakalpojumi atbilstoši īpašai vienošanās, kas bez atšķirības ir piemērojama dažādiem uzņēmumiem un ar gandrīz vienādiem nosacījumiem.

- 62 Kā tas ir minēts šī sprieduma 46. punktā, lai noteiktu, vai dalībvalstij šādos apstākļos ir iespēja piemērot samazinātu PVN likmi pasažieru pārvadājumiem pilsētā ar taksometru, bet piemērot standartlikmi pārvadājumiem, kas tiek veikti ar nomas automobili ar autovadītāju, ir jāpārbauda, vai šī pakalpojumu sniegšana ir “pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu” konkrēts un specifisks aspekts, kas iekļauts gan PVN direktīvas III pielikuma 5. punktā, gan Sestās direktīvas H pielikuma 5. kategorijā, un vajadzības gadījumā, vai šīs likmes piemērošana tikai šiem pasažieru pārvadājumiem ar taksometru ietekmē nodokļu neitralitātes principu.
- 63 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka aplūkojamie pakalpojumi būtībā sastāv no pacientu pārvadāšanas, kas notiek atbilstoši nolīgumam starp A slimokasi un apvienību, kas bez izšķirības piemērojama taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, kas ir tās biedri. No Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pārvadājumu tarifi tiek noteikti šajā nolīgumā un tie tiek piemēroti vienādi abām transporta kategorijām. Turklāt minētais nolīgums nerada nekādus pārvadāšanas un pakalpojumu pienākumus šīm divām pārvadājumu kategorijām papildus tiem, kas jau pastāv atbilstoši līgumam, proti, pārvadājuma efektīvai izpildei. Tātad atbilstoši šim nolīgumam taksometru uzņēmumiem netiek paredzētas papildus tiesiskas prasības.
- 64 Ja šie apstākļi iestājas, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, tai šādā gadījumā ir jānolemj, ka nolīguma starp A slimokasi un apvienību pasažieru pārvadājumi ar taksometru nav pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu pakalpojuma kategorijas konkrēts un specifisks aspekts. Turklāt šī darbība tātad ir jāuzskata par līdzīgu no vidusmēra patērētāja viedokļa pasažieru pārvadāšanai pilsētā ar nomas automobili ar autovadītāju. Tomēr tas nevar izslēgt, ka slimo pārvadāšana atbilstoši nolīgumiem, ko noslēgušas slimokases, no vienas puses, un pasažieru pārvadāšanas uzņēmumi, no otras puses, kopumā var būt pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts šī sprieduma 44. punktā minētās judikatūras izpratnē.
- 65 Tādējādi uz otro jautājumu lietā C-454/12 ir jāatbild, ka savukārt Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar H pielikuma 5. kategoriju, un PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz diviem pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu pilsētā veidiem, proti, pirmkārt, taksometru uzņēmumiem un, otrkārt, autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, piemērot atšķirīgas PVN likmes, ja atbilstoši īpašam nolīgumam, kas bez atšķirības ir piemērojams taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, kuri ir to noslēguši, pasažieru pārvadāšana ar taksometru nav pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts un ja šī darbība, kas veikta saskaņā ar minēto nolīgumu, tiek uzskatīta par līdzīgu no vidusmēra pasažiera viedokļa pasažieru pārvadāšanai ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietās dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas ir grozīta ar Padomes 2001. gada 19. janvāra Direktīvu 2001/4/EK, 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar tās III pielikuma 5. punktu, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka**

tie neliedz pasažieru pārvadāšanas vietējā satiksmē divu veidu, proti, pirmkārt, ar taksometru un, otrkārt, ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, pakalpojumiem piemērot divas dažādas nodokļu likmes – vienu samazinātu un otru standarta, jo, pirmkārt, dažādo likuma prasību dēļ, kas ir noteiktas šiem diviem pārvadājumu veidiem, pasažieru pārvadājumi pilsētā ar taksometru ir pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu kategorijas konkrēts un specifisks aspekts, kas norādīts šo direktīvu pielikumu minētajā kategorijā un 5. punktā, un, otrkārt, minētās atšķirības izšķirīgi ietekmē pasažiera lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem. Valsts tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai tas tā ir pamatlietā;

- 2) savukārt Sestās direktīvas 77/388, kas ir grozīta Direktīvu 2001/4, 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešā daļa, skatīta kopā ar tās H pielikuma 5. kategoriju, un Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punkts, skatīts kopā ar III pielikuma 5. punktu, ievērojot neitralitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz diviem pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumu pilsētā veidiem, proti, pirmkārt, taksometru uzņēmumiem un, otrkārt, autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, piemērot atšķirīgas pievienotās vērtības nodokļa likmes, ja atbilstoši īpašam nolīgumam, kas bez atšķirības ir piemērojams taksometru uzņēmumiem un autonomas ar autovadītāju uzņēmumiem, kuri ir to noslēguši, pasažieru pārvadāšana ar taksometru nav pasažieru un viņu bagāžu pārvadājumu uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts un ja šī darbība, kas veikta saskaņā ar minēto nolīgumu, tiek uzskatīta par līdzīgu no vidusmēra pasažiera viedokļa pasažieru pārvadāšanai ar nomas automobiļiem ar autovadītāju, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]