Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 16. janvārī*

Pievienotās vērtības nodoklis — Ceļojumu aģentu darījumi — Atlaižu piešķiršana ceļotājiem — Pakalpojuma, kas sniegts saistībā ar starpniecības darbību, nodokļa bāzes noteikšana

Lieta C-300/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 26. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 20. jūnijā, tiesvedībā

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

pret

Ibero Tours GmbH .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticiano [*A. Tizzano*], tiesas priekšsēdētāja vietnieks, kas pilda pirmās palātas tiesneša pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), E. Levits un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 5. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Ibero Tours GmbH* vārdā – *P. Englert*, *Rechtsanwalt*, un *P. Moser*, *barrister*,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *L. Christie*, pārstāvis, kam palīdz *R. Hill*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *W. Mölls*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2013. gada 18. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 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"), interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *Finanzamt Dusserdörf-Mitte* (turpmāk tekstā – "*Finanzamt*") un *Ibero Tours GmbH* (turpmāk tekstā – "*Ibero Tours*") par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN"), kas pēdējam minētajam ir jāmaksā par tā darbību no 2002. gada līdz 2005. gadam, apmēra noteikšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu:

"[..]

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) "preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām".

4 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 3. punktā ir noteikts:

"Summa, kurai uzliek nodokli, neietver:

a) cenu samazinājumus atlaižu veidā par iepriekšēju samaksu;

b) cenu atlaides un rabatus, kas piešķirti klientam un iegrāmatoti piegādes brīdī;

[..]."

5 Sestās direktīvas 11. panta C daļas ar nosaukumu "Dažādi noteikumi" 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

"Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis."

6 Sestās direktīvas 26. pantā ar nosaukumu "Īpašs režīms ceļojumu aģentiem" ir paredzēts:

"1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar klientiem 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. 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, bez [PVN], un citu nodokļa maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām ceļojumu birojam, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.

3. Ja darījumus, ko ceļojumu birojs uzticējis citiem nodokļa maksātājiem, šie maksātāji veic ārpus Kopienas, ceļojumu aģenta pakalpojumu uzlūko par atbrīvotu starpnieka darbību, uz ko attiecas 15. panta 14. punkts. Ja šos darījumus veic gan Kopienā, gan ārpus tās, atbrīvot var tikai to ceļojumu aģenta pakalpojumu daļu, kura attiecas uz darījumiem ārpus Kopienas.

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

Vācijas tiesības

7 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā – "*UStG*") 17. panta 1. punktā, redakcijā, kas bija spēkā no 2002. gada 1. janvāra līdz 2004. gada 16. decembrim, bija noteikts:

"Ja ir grozīta ar nodokli apliekama darījuma bāze 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratnē:

1) uzņēmējam, kurš ir īstenojis šo apgrozījumu, ir atbilstoši jākoriģē par to maksājamā nodokļa summa un

2) uzņēmējam, kurš ir šā darījuma adresāts, atbilstoši ir jākoriģē atskaitāmā priekšnodokļa summa;

pēc analoģijas tas attiecas uz 1. panta 1. punkta 5) apakšpunktā un 13.b pantā noteiktajiem gadījumiem. Atskaitāmo priekšnodokli var nekoriģēt, ja trešais uzņēmējs samaksā Finanšu pārvaldei nodokļa summu, kas atbilst atlīdzības samazinājumam; šajā gadījumā trešais uzņēmējs ir nodokļa parādnieks. [..]"

8 *UStG* 17. panta 1. punktā, redakcijā, kas ir spēkā no 2004. gada 16. decembra, ir noteikts:

"Ja ir grozīta ar nodokli apliekama darījuma bāze 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta izpratnē, uzņēmējam, kurš ir īstenojis šo apgrozījumu, ir jākoriģē par to maksājamā nodokļa summa. Tāpat uzņēmējam, kurš ir šā darījuma adresāts, ir jākoriģē atskaitāmā priekšnodokļa summa. Koriģēšana nav jāveic, ja uzņēmējs no bāzes grozīšanas negūst ekonomisku labumu. Ja šajos gadījumos, grozot bāzi, ekonomisku labumu gūst cits uzņēmējs, sava atskaitāmā priekšnodokļa summa ir jākoriģē šim uzņēmējam. Šā punkta 1.–4. teikums pēc analoģijas ir piemērojami 1. panta 1. punkta 5) apakšpunktā un 13.b pantā paredzētajos gadījumos. Atskaitāmo priekšnodokli var nekoriģēt, ja trešais uzņēmējs samaksā Finanšu pārvaldei nodokļa summu, kas atbilst atlīdzības samazinājumam; šajā gadījumā trešais uzņēmējs ir nodokļa parādnieks. [..]"

9 *UStG* 25. panta 1.–4. punktā, redakcijā, kas ir spēkā no 1999. gada 1. aprīļa, ir noteikts:

"1. Turpmāk minētās tiesību normas attiecas uz tādiem uzņēmēja sniegtiem ceļojumu pakalpojumiem, kas nav paredzēti pakalpojuma saņēmēja uzņēmumam, ja uzņēmējs veic darījumus ar pakalpojuma saņēmēju savā vārdā un izmanto trešo personu sniegtus ceļojumu pakalpojumus. Uzņēmēja sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par citiem pakalpojumiem. Ja uzņēmējs viena ceļojuma ietvaros sniedz

pakalpojuma saņēmējam vairākus šāda veida pakalpojumus, tie ir uzskatāmi par atsevišķu citu pakalpojumu. Cita pakalpojuma sniegšanas vieta ir nosakāma atbilstoši 3.a panta 1. punktam. Trešo personu sniegtie ceļojumu pakalpojumi ir trešo personu veiktās preču piegādes un citi pakalpojumi, kurus nepakārtoti izmanto ceļotāji.

2. Cits pakalpojums ir atbrīvots no nodokļiem, ja attiecīgie trešo personu pakalpojumi ir sniegti trešās valsts teritorijā. [..]

3. Cita pakalpojuma vērtība atbilst starpībai starp summu, ko pakalpojuma saņēmējs maksā, lai saņemtu pakalpojumu, un summu, ko uzņēmējs maksā par trešo personu pakalpojumiem. [..]

4. Atkāpjoties no 15. panta 1. punkta, uzņēmējs nav tiesīgs atskaitīt iepriekš samaksāto PVN summu, kas viņam bija atsevišķi aprēķināta par trešo personu pakalpojumiem. Attiecībā uz pārējo ir spēkā 15. pants."

10 *UStG* 25. panta 4. punktā, redakcijā, kas ir spēkā no 2005. gada 1. janvāra, ir noteikts:

"Atkāpjoties no 15. panta 1. punkta, uzņēmējs nav tiesīgs atskaitīt iepriekš samaksāto PVN summu, kas viņam bija atsevišķi aprēķināta par trešo personu pakalpojumiem, kā arī saskaņā ar 13.b pantu maksājamās nodokļa summas. Attiecībā uz pārējo ir spēkā 15. pants."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 *Ibero Tours* saistībā ar tā saimniecisko darbību nodrošina pakalpojumu sniegšanu kā starpnieks Vācijā, kas ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā. Šo pakalpojumu sniegšana ir daļēji atbrīvota no nodokļa un daļēji apliekama ar nodokli.

12 Saistībā ar darbībām, kas ir apliekamas ar nodokli, *Ibero Tours* kā starpnieks piedāvā nodrošināt ceļojumu pakalpojumus, kurus klientiem sniedz ceļojumu rīkotāji un kam ir piemērojama īpašā ar Sestās direktīvas 26. pantu ieviestā kārtība. Kaut arī *Ibero Tours* ir ceļojumu aģents, pamatlietā sniegtajiem pakalpojumiem nevar piemērot šo īpašo kārtību, jo šis aģents darbojas tikai kā starpnieks, un saskaņā ar 26. panta 1. punkta otro teikumu minētajā pantā paredzētā kārtība nav piemērojama šādam aģentam.

13 *Ibero Tours* sniedz ceļojumu rīkotājiem pakalpojumus kā starpnieks un saņem no tiem noteikto komisijas maksu. Tostarp tas piešķīra klientiem/ceļotājiem cenu atlaides, ko tas finansēja, izmantojot daļu savas komisijas maksas. Pēc tam, kad tas sākotnēji bija samaksājis PVN par visu saņemto komisijas maksu, tas lūdza *Finanzamt* grozīt šī nodokļa aprēķinu par tā darbību no 2002. gada līdz 2005. gadam tādējādi, lai tā klientiem piešķirtās cenas atlaides tiktu atskaitītas no nodokļa bāzes.

14 *Finanzamt* šai prasībai piekrita tikai tādā mērā, kādā ceļojumu rīkotāju sniegtie pakalpojumi ir apliekami ar nodokli atbilstoši Sestās PVN direktīvas 26. panta īpašā režīma nosacījumiem. Savukārt, ciktāl šie pakalpojumi saskaņā ar Sestās direktīvas 26. panta 3. punktu bija no nodokļa atbrīvoti, *Finanzamt* atteicās veikt *Ibero Tours* lūgtos grozījumus.

15 Pēc nesekmīgās sūdzības *Ibero Tours* cēla prasību, kuru *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) apmierināja. *Finanzamt* iesniedza apelācijas sūdzību par šo *Finanzgericht* nolēmumu *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā].

16 Iesniedzējtiesai rodas jautājums, pirmkārt, vai ir iespējams piemērot Tiesas 1996. gada 24. oktobra spriedumā lietā C-317/94 *Elida Gibbs* (*Recueil*, I-5339. lpp.) noteiktos principus, ja starpnieks saistībā ar pakalpojumu sniegšanu piešķir atlaidi cenai par pamatpakalpojumu, kuru tas nodrošina.

17 Lai gan neitralitātes princips runā par labu tam, ka šajā lietā ir piemērojami minētajā spriedumā noteiktie risinājumi, tomēr pastāv šaubas, jo Tiesa minētajā spriedumā ir apskatījusi "izplatīšanas ķēdi", kurā "līdzīgas preces" tiek piegādātas vairākas reizes un ar vienādiem nodokļu nosacījumiem. Līdz ar to iesniedzējtiesai rodas jautājums par to, vai šiem jēdzieniem ir nozīme pamatlietā, jo galvenā operatora un starpnieka veiktie darījumi ir atšķirīgi un katrs no tiem ir atbilstošas nodokļu ieturēšanas sistēmas pamatā.

18 Otrkārt, ja tiek uzskatīts, ka pakalpojumu sniegšana, kas tiek veikta saistībā ar starpniecības darbību, var būt daļa no izplatīšanas ķēdes, kurai ir piemērojami Tiesas iepriekšminētās lietas spriedumā *Elida Gibbs* izvirzītie principi, *Bundesfinanzhof* skatījumā rodas jautājums, vai tas būs tāpat, ja pamatpakalpojumu sniegšanai ir piemērojams Sestās direktīvas 26. pants. Iesniedzējtiesa uzskata, ka tādā gadījumā ir apšaubāms, ka minētā Tiesas sprieduma principu piemērošanas rezultātā nodokļi tiktu pareizi piemēroti.

19 Turklāt tā norāda, ka Tiesa savā 2002. gada 15. oktobra spriedumā lietā C-427/98 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-8315. lpp.) ir atzinusi, ka dalībvalstīm ir tiesības nepiemērot Tiesas formulētos principus iepriekšminētajā spriedumā lietā *Elida Gibbs*, ja pamatpakalpojums ir atbrīvots no nodokļa. Iesniedzējtiesa saistībā ar to uzskata, ka iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Vācija ir jāsaprot tādējādi, ka Tiesas formulētie principi iepriekšminētajā spriedumā lietā *Elida Gibbs* nav jāpiemēro, ja izplatīšanas ķēdes pēdējā pakalpojuma sniegšana ir atbrīvota no nodokļa. Ja uz pamatpakalpojumu sniegšanu attiecas īpašais režīms, kas ir ieviests ar Sestās direktīvas 26. pantu, ar šī panta 3. punktu tie tiek pielīdzināti no nodokļa atbrīvotai starpniecības darbībai, ja darījumus, kuru nodrošināšanu pakalpojumu sniedzējs lūdz citiem nodokļu maksātājiem, pēdējie minētie veic ārpus Eiropas Savienības. Ja šie darījumi tiek veikti gan Savienībā, gan ārpus tās, tad pakalpojumu sniegšana ir tikai daļēji atbrīvota no nodokļa.

20 No minētā izriet, ka ir iespējamas šaubas jautājumā par to, kādā veidā ceļojumu aģentam un attiecībā uz to kompetentajai nodokļu administrācijai būtu jānosaka, kādā mērā ceļojuma pamatpakalpojumu sniegšana ir atbrīvojama no nodokļa un kādā mērā tādējādi tā nepieļauj Tiesas formulēto principu iepriekšminētajā spriedumā lietā *Elida Gibbs* piemērošanu.

21 Treškārt, iesniedzējtiesa aplūko situāciju, kurā dalībvalsts, kas ir pienācīgi transponējusi Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punktu, bet tomēr vēlas izslēgt PVN, ko maksā starpnieks no nodokļa atbrīvotu pamatpakalpojumu sniegšanas gadījumā, samazināšanu. Tai ir šaubas par to, vai šāda izslēgšana ir paredzēta, pareizi transponējot minēto direktīvu, un tai rodas jautājums par attiecīgās dalībvalsts tiesiskā regulējuma, kurā šī nodokļa atlaide būtu īpaši paredzēta, nepieciešamību. Tā uzskata, ka iepriekšminētā sprieduma lietā Komisija/Vācija 65. un 66. punktā ir atbalstīts pēdējais minētais vērtējums, ciktāl tas attiecas uz dalībvalstu "iespējām". Tā uzskata, ka šis secinājums tomēr nav nešaubīgi piemērojams, ja tas attiecas uz Tiesas dotās interpretācijas radīto seku ierobežošanu.

22 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai atbilstoši [iepriekšminētā] Tiesas [..] sprieduma lietā [..] *Elida Gibbs* principiem, tāpat kā saistībā ar izplatīšanas ķēdi, nodokļa bāze ir jāsamazina, ja starpnieks (pamatlietā – ceļojumu aģents) saņēmējam (šajā gadījumā – klientam/ceļotājam) pamata darījumā, kuru nodrošinājis starpnieks (šajā gadījumā – ceļojumu rīkotāja pakalpojumā klientam), atlīdzina daļu no tā cenas?

2) Gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiktu atbildēts apstiprinoši: vai [minētā] Tiesas sprieduma lietā [..] principi ir piemērojami arī tad, ja Sestās direktīvas [..] 26. pantā paredzētais īpašais režīms attiecas tikai uz ceļojumu rīkotāja pamata darījumu, un nevis uz ceļojumu aģenta starpniecības pakalpojumu?

3) Gadījumā, ja arī uz otro jautājumu tiktu atbildēts apstiprinoši: vai pamatpakalpojuma atbrīvošanas no nodokļa gadījumā dalībvalstij, kas ir pienācīgi transponējusi Sestās direktīvas [..] 11. panta C daļas 1. punktu, tikai tad ir tiesības atteikt nodokļa aprēķina bāzes samazināšanu, ja tā, īstenojot tai šajā tiesību normā piešķirto rīcības brīvību, ir noteikusi samazināšanas atteikuma papildu kritērijus?

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

23 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Tiesas formulētie principi iepriekšminētajā spriedumā lietā *Elida Gibbs* par PVN nodokļa bāzes noteikšanu ir piemērojami, ja ceļojumu aģents, kurš darbojas kā starpnieks pēc savas iniciatīvas un uz sava rēķina piešķir galapatērētājam atlaidi cenām par ceļojumu rīkotāja sniegto pamatpakalpojumu.

24 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu nodokļu par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu bāzi veido visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām.

25 Protams, ar Sestās direktīvas 26. pantu ir paredzēts izvairīties no praktiskām grūtībām, ko rada fakts, ka ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju darbību veido dažādi pakalpojumi, kas tiek sniegti dažādās vietās. Tomēr šī mērķa īstenošanai nekādā gadījumā nav nepieciešama atkāpe no Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, kurā nodokļa bāzes noteikšanai ir atsauce uz jēdzienu "[..] atlīdzība, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no [..] klienta vai trešās personas" (skat. Tiesas 2003. gada 19. jūnija tiesas spriedumu lietā C-149/01 *First Choice Holidays*, *Recueil*, I-6289. lpp., 26. punkts).

26 Pamatlietā, pirmkārt, atlīdzība, ko saņem ceļojumu rīkotājs par saviem pakalpojumiem, ir kopējā cena par ceļojumu bez atlaidēm. Šo faktu nevar apšaubīt tāda apstākļa dēļ, ka *Ibero Tours* maksā ceļojumu rīkotājam tikai samazinātu summu, ko veido maksa par ceļojumu, no kuras atskaita *Ibero Tours* pienākošos komisiju, šī samazināšana ir tikai dažādu iemeslu dēļ maksājamu summu kompensēšanas rezultāts.

27 Otrkārt, ņemot vērā, ka *Ibero Tours* nepiešķir ceļojumu organizatoram atlaidi par pakalpojumiem, kas sniegti saistībā ar tā starpniecības darbību, un ka pēdējo minēto neskar *Ibero Tours* gala patērētājiem piešķirtās atlaides pastāvēšana vai tās apmērs, fakts, ka tas šo atlaidi finansē, izmantojot daļu tā komisijas vai citus līdzekļus, neietekmē nedz minētā organizatora sniegto pakalpojumu cenu, nedz *Ibero Tours* saistībā ar tam pašam organizatoram sniegto starpniecības darījumu cenu.

28 Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Elida Gibbs* izvirzītie principi neietekmē nodokļa bāzes noteikšanu tādā situācijā kā pamatlietā.

29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa minētajā spriedumā ir atzinusi – ja preces ražotājs, neesot ar līgumu saistītam ar galapatērētāju, bet esot pirmajam posmam darījumu ķēdē, kas noslēdzas ar pēdējo minēto, piešķir tam minētā galapatērētāja cenas atlaidi, izmantojot mazumtirgotāju iekasētos atlaižu kuponus, ko ražotājs atmaksā pēdējiem minētajiem, PVN nodokļa bāze ir jāsamazina minētās atlaides apmērā (iepriekš minētā sprieduma lietā *Elida Gibbs* 31., 34. un 35. punkts). Iepriekš minētajā lietā taisītajā spiedumā *Elida Gibbs* atlīdzība, ko saņēma nodokļu maksātājs, kas atradās darījumu ķēdes sākumā, tiešām tika samazināta šī paša nodokļu maksātāja galapatērētājam piešķirtās atlaides apmērā.

30 Tomēr pamatlietas apstākļos ceļojumu rīkotājs neatrodas darījumu ķēdes sākumā, jo tas sniedz savus pakalpojumus tieši galapatērētājam, *Ibero Tours* darbojoties tikai kā šī atsevišķā darījuma starpniekam. Savukārt *Ibero Tours* sniedz pakalpojumu, proti, starpniecību, kas ir pilnībā nošķirams no tā, ko sniedz ceļojumu rīkotājs.

31 Visbeidzot, ceļojumu rīkotājs pamatlietā nepiešķir nekādu atlaidi, jo *Ibero Tours* ir pienākums tam katrā ziņā maksāt noteikto cenu, neatkarīgi no tā, vai pēdējais minētais ir piešķīris kādu atlaidi ceļotājam.

32 Šajos apstākļos ceļojumu aģenta – šajā situācijā *Ibero Tours* – sniegtais ceļojuma daļējais finansējums, kas attiecībā uz ceļojuma galapatērētāju izpaužas kā tā cenas atlaide, neskar nedz atlīdzību, ko saņem ceļojumu rīkotājs par minētā ceļojuma pārdošanu, nedz atlīdzību, ko saņem *Ibero Tours* par savu starpniecības pakalpojumu. Līdz ar to saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu šāda cenas atlaide nav pamats nodokļa bāzes samazināšanai nedz pamata darījumam, nedz ceļojumu aģenta nodrošinātajam pakalpojumu sniegšanas darījumam.

33 No iepriekš minētā izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekšminētajā Tiesas spriedumā lietā *Elida Gibbs* noformulētie principi attiecībā uz PVN nodokļa bāzes noteikšanu nav piemērojami, ja ceļojumu aģents, kurš darbojas kā starpnieks, pēc savas iniciatīvas un uz sava rēķina piešķir galapatērētājam cenas atlaidi pamatpakalpojumam, ko sniedz ceļojumu organizators.

Par otro un trešo jautājumu

34 Tā kā uz pirmo jautājumu ir jāatbild noliedzoši, tad uz otro un trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

35 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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, tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka Eiropas Savienības Tiesas 1996. gada 24. oktobra spriedumā lietā C-317/94 *Elida Gibbs* noteiktie principi attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa bāzes noteikšanu nav piemērojami, ja ceļojumu aģents, kurš darbojas kā starpnieks, pēc savas iniciatīvas un uz sava rēķina piešķir galapatērētājam cenas atlaidi pamatpakalpojumam, ko sniedz ceļojumu organizators.

[Paraksti]