TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 6. oktobrī *

Lieta C-291/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Apvienotā Karaliste), iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 30. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 4. jūlijā, tiesvedībā

***MyTravel plc***

pret

***Commissioners of Customs & Excise.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 25. novembrī,

ņemot vērā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

— *MyTravel plc* vārdā — N. Gibons [*N. Gibbon*], *Solicitor*, un Dž. Vulfs [*J. Woolf*], *Barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvis, kam palīdz N. Peinss [*N. Paines*], *Q.C.*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 12. maijā,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 26. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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").

2 Šis lūgums iesniegts prāvas ietvaros starp sabiedrību *MyTravel plc* (turpmāk tekstā — "*MyTravel*") un *Commissioners of Customs & Excise* [Muitas un akcīzes komisionāri] par Sestās direktīvas 26. pantā paredzētā režīma piemērojamību šai sabiedrībai pēc Tiesas 1998. gada 22. oktobra sprieduma apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp.).

## Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts paredz, ka summa, kurai uzliek pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), vairumā pakalpojumu gadījumu ir "visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm [..]".

4 Minētās direktīvas 26. pantā, kas nosaka īpašu režīmu ceļojumu aģentu un tūristu ceļojumu rīkotāju darbībām, 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 pievienotās vērtības nodokli 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 pievienotās vērtības nodokļa 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. Nodokli, 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."

5 Sestās direktīvas 26. pants ir transponēts valsts iekšējās tiesībās ar 1994. gada likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) 53. pantu, kā arī ar 1987. gada noteikumiem par pievienotās vērtības nodokli ceļojumu rīkotājiem [*Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987*]. Valsts tiesiskā regulējuma noteikumi ir precizēti *Commissioners of Customs & Excise* Paziņojumā 709/5/88, bet vēlāk — Paziņojumā 709/5/96 par ceļojumu rīkotāju [ienesīguma] starpības režīmu

(*Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice*, turpmāk tekstā — "*TOMS* režīms"). Šis režīms paredz, ka ceļojuma aģenta vai ceļojuma rīkotāja saņemtā kopējā summa ir sadalāma starp pakalpojumiem, kas iepirkti no trešām personām, un pašu sniegtajiem pakalpojumiem, atsaucoties uz katras sastāvdaļas faktiskajām izmaksām.

## Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

6 *MyTravel* organizē kompleksos brīvdienu ceļojumus ārvalstīs. Šī sabiedrība sistemātiski iepērk no trešām personām izmitināšanas vietas. Taču, tā kā tai pieder sava aviosabiedrība, tā parasti nodrošina ceļotāju transportēšanu uz brīvdienu vietu. Tā publiski pārdod arī atsevišķas aviobiļetes, kas kvalificētas kā tikai sēdvietas ("seat only"), uz vietām savās lidmašīnās vai uz vietām, kas iegādātas no citām sabiedrībām, kā arī uz citu ceļojumu rīkotāju lidmašīnu vietām, ko sauc par "vietu vairumtirdzniecību" ("broked seats"). Tā deklarēja savu PVN parādu par 1995.–1999. gadu saskaņā ar *TOMS* režīmu. Pēc iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* tā pārrēķināja savu PVN parādu par 1995.–1997. gadu, balstoties uz pārdoto vietu tirgus vērtību kompleksajos brīvdienu ceļojumos.

7 Lai iegūtu šādu tirgus vērtību, *MyTravel* izmantoja divas metodes. 1995. gadā un, šķiet, arī 1996. gadā par pamatu tā ņēma kompleksā ceļojuma ietvaros pārdoto aviobiļešu cenu, kurai tā pieskaitīja "procentu uzcenojumu", kas līdzvērtīgs uzcenojumam, ko pēc tās apgalvojumiem tā saņēmusi tikai par sēdvietu pārdošanu tajā pašā laikposmā. 1995. gadā *MyTravel* pārdeva arī kompleksos ceļojumus, kas ietvēra arī kruīzus, avioceļojumus kopā ar automašīnas izmantošanu un izmitināšanu kempingos. Taču tā pārrēķināja savu parādu, izmantojot tirgus vērtības kritēriju, tikai attiecībā uz kompleksā ceļojuma avioceļojumu sastāvdaļu, uzskatot, ka tai nav piemērota salīdzinājuma ar citiem pašu sniegtajiem pakalpojumiem.

8 1997. gadā *MyTravel*, izmantojot iekšējo grāmatvedības dokumentu "Maršrutu ienesīguma ziņojums" ("Route Profitability Report"), novērtēja līniju vidējo peļņu GBP 153 apmērā par publiski pārdotajām sēdvietām, kas nebija komplekso ceļojumu sastāvā. Atbilstoši *MyTravel* šī summa tika piemērota visām pārdotajām biļetēm.

9 Šādi pārrēķinot aviobiļešu cenas, kas pārdotas komplekso ceļojumu ietvaros, *MyTravel* pieprasīja *Commissioners of Customs & Excise* atmaksāt par 1995.–1997. gadu attiecīgi GBP 212 000, GBP 2 004 857 un GBP 711 051. Šīs summas ir ievērojamas tādēļ, ka *MyTravel* izmantotās metodes rezultātā tiek palielināta kompleksā ceļojuma cenas daļa, kas attiecas uz transportu un kas saskaņā ar valsts tiesību aktiem tiek aplikta ar 0 % nodokli.

10 *Commissioners of Customs & Excise* noraidīja *MyTravel* pieteikumu. Kā jau tie argumentēja iesniedzējtiesā, no iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* izriet — lai izolētu kompleksā ceļojuma sastāvdaļu, tirgus vērtības metodi, kas saistīta ar pašu pakalpojumiem, nevar izmantot, kā tas ir šīs sabiedrības gadījumā, ja tai nav vienkāršības priekšrocību, tā mākslīgi nosaka starpības summu par iepirktajiem trešo personu pakalpojumiem un būtiski maina PVN parādu. Tie turklāt apgalvoja, ka minētais spriedums nepieļāva šādas metodes piemērošanu izlases kārtā un ka summa GBP 153 apmērā neatspoguļoja tirgus vērtību aviobiļetēm, kas pārdotas kompleksā ceļojuma ietvaros.

11 *MyTravel* turpretī norādīja, ka minētajā spriedumā Tiesa noraidīja argumentu par to, ka faktisko izmaksu kritērijs ir uzticamāks kompleksā ceļojuma atsevišķo sastāvdaļu vērtību rādītājs. Tā arī apgalvo, ka nevar pieprasīt, lai abu metožu rezultātā izveidotos vienāds PVN parāds, jo tas tirgus dalībniekiem uzliktu pienākumu veikt aprēķinus atbilstoši abām metodēm. Attiecībā uz minētā sprieduma pamatojumu par to, ka daudz vienkāršāka metode ir tā, kura balstīta uz tirgus vērtību, jāatzīst, ka tas ir vienīgi vērā ņemams faktors, lai nonāktu pie attiecīgā risinājuma, nevis nosacījums, kura piemērošanai ir pakļauta minētā metode.

12 *MyTravel* uzskata, ka tai bija tiesības izmantot to metodi, kas balstīta uz tirgus vērtību, jo tai bija piemērots salīdzinājuma elements, kā tas bija gadījumā ar sēdvietām lidmašīnās, un Sestās direktīvas 26. pants, pēc *MyTravel* domām, neliedza tai vienlaicīgi izmantot gan šo, gan otru metodi, kas balstīta uz faktiskajām izmaksām. Attiecībā uz summu GBP 153 apmērā — tā atspoguļo vidējo aviobiļešu, kas pārdotas atsevišķi tikai par sēdvietām, vērtību, un to var izmantot par pamatu, lai novērtētu ceļojumus, kas pārdoti kompleksi, jo iepriekš minētajā spriedumā apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* Tiesa paredzēja, ka tirgus dalībniekam pašu sniegto pakalpojumu tirgus vērtība nav obligāti jānosaka, pamatojoties uz identiskiem pakalpojumiem, bet gan tā var pamatoties uz pielīdzināmiem pakalpojumiem.

13 Šādos apstākļos *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (PVN un citu nodokļu tiesa, Mančestra) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Ar kādiem nosacījumiem, ja vispār tas ir iespējams, ceļojumu rīkotājs, kas ir aizpildījis savu [PVN] deklarāciju par finanšu gadu, izmantojot faktisko izmaksu metodi, kas bija vienīgā metode, ko paredzēja direktīvu transponējošie valsts tiesību akti, ir tiesīgs vēlāk pārrēķināt savu PVN parādu daļēji saskaņā ar tirgus vērtības metodi, kas raksturota sprieduma [*Madgett* un *Baldwin*] 46. punktā?

a) Vai šāds ceļojumu rīkotājs jo īpaši var izmantot tirgus vērtības metodi pēc izvēles attiecībā uz dažādiem finanšu gadiem un apstiprinošas atbildes gadījumā — ar kādiem nosacījumiem?

b) Ja ceļojumu rīkotājs dažas savu komplekso ceļojumu vienības publiski pārdod atsevišķi (šajā gadījumā — avioceļojumus), bet publiski nepārdod

citas savu komplekso ceļojumu vienības atsevišķi (šajā gadījumā — kruīzus un kempinga vietas), vai ceļojumu rīkotājs var:

— izmantot tirgus vērtības metodi attiecībā uz šiem kompleksajiem ceļojumiem (kas ir visvairāk), ja tas var noteikt visu pašu veikto piegāžu vai sniegto pakalpojumu (šajā gadījumā — avioceļojumu) vērtību, atsaucoties uz [nenokomplektēto ceļojumu] atsevišķo vienību publisko tirdzniecību;

— gadījumos, kad kompleksajā ceļojumā ir ietvertas pašu sniegto pakalpojumu vienības, ko ceļojumu rīkotājs publiski nepārdod atsevišķi ārpus kompleksā ceļojuma (šajā gadījumā — kruīzi un kempinga vietas), vai šāds ceļojumu rīkotājs var izmantot tirgus vērtības metodi, lai noteiktu vērtību pašu veiktajām piegādēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, ko tas pārdod publiski (šajā gadījumā — avioceļojumus), ja nav bijis iespējams noteikt tirgus vērtību citām kompleksā ceļojuma vienībām?

c) Vai metožu kombinācijai a) jābūt vienkāršākai, b) jābūt ievērojami vienkāršākai vai c) nav jābūt ievērojami sarežģītākai?

d) Vai tirgus vērtības metodei jārada tāda pati vai ļoti līdzīga PVN parāda summa kā metodei, kas balstīta uz izmaksām?

2) Vai šīs lietas apstākļos iespējams identificēt to pašu sniegto pakalpojumu daļu, kas attiecas uz avioceļojumiem, kuri pārdoti kompleksā ceļojuma ietvaros,

ņemot vērā a) lidmašīnas sēdvietas vidējo cenu, kas palielināta par ceļojuma rīkotāja vidējo ienesīguma starpību sēdvietu tirdzniecībā attiecīgajā finanšu gadā, vai b) ceļojuma rīkotāja vidējo peļņu no sēdvietu tirdzniecības attiecīgajā finanšu gadā?"

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

14 Pirmajā jautājumā, kas ir sadalīts vairākās daļās, *VAT and Duties Tribunal, Manchester* pēc būtības jautā, vai un ar kādiem nosacījumiem tāds ceļojumu rīkotājs kā *MyTravel* var pārrēķināt ar nodokli apliekamo peļņas daļu Sestās direktīvas 26. panta nozīmē atbilstoši tirgus vērtības metodei, kas raksturota iepriekš minētajā spriedumā apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*.

#### Par pirmā jautājuma pirmo daļu

15 Vispirms ir jāizvērtē, vai ceļojumu rīkotājam, kas ir aizpildījis savu PVN deklarāciju par taksācijas periodu, izmantojot metodi, kas noteikta valsts tiesību aktos, kuri transponē Sesto direktīvu, ir tiesības pārrēķināt savu PVN parādu, piemērojot metodi, ko Tiesa spriedumā atzinusi par atbilstošu šai direktīvai.

16 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Tiesa, savas kompetences ietvaros, ko tai piešķir EKL 234. pants, interpretējot Kopienu tiesību noteikumu, skaidro šī noteikuma nozīmi un piemērojamību, kā tas būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro kopš tā stāšanās spēkā (šajā sakarā skat. 1980. gada 27. marta spriedumu lietā 61/79 *Denkavit Italiana*, *Recueil*, 1205. lpp., 16. punkts; 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 39. punkts, un 2004. gada 13. janvāra spriedumu lietā C-453/00 *Kühne & Heitz*, *Recueil*, I-837. lpp., 21. punkts). Tā tas nav tikai tad, ja Tiesa savā spriedumā izņēmuma gadījumos nolemj laika ziņā ierobežot šādas interpretācijas piemērojamību (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit Italiana*, 17. punkts; 2001. gada 29. novembra spriedumu lietā C-366/99 *Griesmar*, *Recueil*, I-9383. lpp., 74. punkts, un attiecībā uz šī principa neseno piemērošanu PVN lietās — 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, Krājums, I-1131. lpp., 41.–45. punkts).

17 Prejudiciāla nolēmuma ietvaros pasludināts spriedums ietekmē tiesiskās attiecības, kas radušās pirms tā taisīšanas. No tā jo īpaši izriet, ka šādi interpretēts Kopienu tiesību noteikums administratīvajai iestādei savas kompetences ietvaros ir jāpiemēro arī tiesiskajām attiecībām, kas ir radušās un izveidojušās pirms Tiesas sprieduma par prejudiciālo jautājumu pasludināšanas (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kühne & Heitz*, 22. punkts). Ja nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums nav reglamentēts Kopienu tiesībās, tad katras dalībvalsts iekšējā tiesiskajā kārtībā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādas prasības var izmantot, turklāt šiem nosacījumiem ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem, tas ir, tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgiem atmaksāšanas lūgumiem saskaņā ar iekšējo tiesību noteikumiem un tie nevar būt tā izveidoti, ka praktiski padara neiespējamu Kopienu tiesiskajā kārtībā garantēto tiesību izmantošanu (šajā sakarā skat. 1983. gada 9. novembra spriedumu lietā 199/82 *San Giorgio*, *Recueil*, 3595. lpp., 12. punkts, un 2003. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-147/01 *Weber's Wine World* u.c., *Recueil*, I-11365. lpp. 103. punkts).

18 Šādos apstākļos uz pirmā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild tādējādi, ka ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs, kas taksācijas periodā aizpildījis savu PVN deklarāciju, izmantojot metodi, kas paredzēta valsts tiesību aktos, kuri iekšējās tiesībās transponē Sesto direktīvu, var pārrēķināt savu PVN parādu atbilstoši metodei, ko Tiesa atzinusi

par saderīgu ar Kopienu tiesībām, ievērojot nosacījumus, kas paredzēti valsts tiesībās un kuriem jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem.

Par pirmā jautājuma pārējām daļām

19 Vispirms ir jāizvērtē, vai Sestās direktīvas 26. pantā noteiktā nodokļu maksātāja veiktā kompleksā ceļojuma cenas sadalīšana, izmantojot tirgus vērtības kritēriju attiecībā uz pašu sniegtajiem pakalpojumiem, ir pakļauta nosacījumam, ka šāda kritērija izmantošanai praksē jābūt vienkāršākai konkrētā nodokļu maksātāja gadījumā un ka tās rezultātā ir jāiegūst līdzīgs PVN parāds, kāds tiktu iegūts, izmantojot faktisko izmaksu kritēriju.

20 Attiecībā uz vienkāršības kritēriju *MyTravel* norāda, ka ceļojumu aģentūras vai ceļojumu rīkotāja maksājamā PVN apmēra noteikšanā minētās metodes pakļaušana nosacījumam, ka katra konkrēta nodokļa maksātāja situācijā šai metodei tiešām jābūt vienkāršākai par metodi, kas balstīta uz faktiskajām izmaksām, novestu pie tā, ka ar nodokli apliekamās bāzes, kas ir būtiska PVN sistēmas sastāvdaļa, novērtēšana kļūtu apšaubāma un zināmā mērā subjektīva.

21 Turpretī Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka tāds nodokļu maksātājs kā *MyTravel* nevar mainīt savas PVN deklarācijas, piemērojot tirgus vērtības kritēriju, pamatodama, ka tās bez īpašām grūtībām varēja aizpildīt, izmantojot faktisko izmaksu kritēriju, un ka šādi grozījumi ievērojami samazina sabiedrības nodokļu parādu.

22 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 51. punktā, no iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* 45. punkta analīzes izriet, ka pamatojums, kādēļ Tiesa uzskatīja tirgus vērtības metodi par vienkāršāku, nav saistīts ar konkrētajiem lietas apstākļiem.

23 Šādos apstākļos tirgus vērtības kritērija izmantošana nav pakļauta nosacījumam, ka tam jābūt vienkāršākam par metodi, kas balstīta uz faktiskajām izmaksām.

24 Tālāk attiecībā uz PVN parāda summu ir jāizvērtē, vai metode, kas balstīta uz tirgus vērtību, ir pakļauta nosacījumam, ka tās rezultātā tiek iegūts identisks vai līdzīgs PVN parāds, kāds izveidotos, izmantojot metodi, kas balstīta uz pakalpojumu faktiskajām izmaksām.

25 Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* 45. un 46. punktā Tiesa, atļaujot izmantot tirgus vērtības metodi, paredzēja sagaidīt, ka šīs metodes rezultātā tiks iegūts PVN parāds, kas ir pielīdzināms pēc faktisko izmaksu metodes aprēķinātajam parādam.

26 Jāatzīst, ka apstāklis, saskaņā ar kuru šo abu metožu izmantošanas rezultātā tiek aprēķināts līdzīgs nodokļu parāds, ir uzskatāms — kā tas ir norādīts starp domuzīmēm 46. punktā iepriekš minētajā spriedumā apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* — par lieku elementu.

27 Turklāt atbilstoši pretējai interpretācijai, ko piedāvā Apvienotās Karalistes valdība, visiem nodokļu maksātājiem pēc nodokļu deklarāciju aizpildīšanas saskaņā ar tirgus vērtības metodi jebkurā gadījumā būtu pienākums veikt vajadzīgos PVN parāda aprēķinus saskaņā ar faktisko izmaksu metodi, tādējādi ierobežojot tirgus vērtības metodes lietderību.

28 Šādos apstākļos Sestās direktīvas 26. pantā noteiktā nodokļu maksātāja, kas ceļotājiem par kompleksā ceļojuma cenu piedāvā savus un no trešām personām iegādātus pakalpojumus, izmantotā tirgus vērtības metode šādas kompleksā ceļojuma cenas sadalīšanai nav pakļauta nosacījumam, ka tās rezultātā jāiegūst PVN parāds, kas ir pielīdzināms faktisko izmaksu metodes rezultātā iegūtajam parādam.

29 Tālāk ir jāizvērtē, vai nodokļu maksātājam ir rīcības brīvība izvēlēties tirgus vērtības kritērija izmantošanu, ja šī vērtība ir nosakāma.

30 Ir jāatgādina, ka pamatprincips, uz kuru balstās PVN, ir fakts, ka šī patēriņa nodokļa sistēma uzliek slogu tikai gala patērētājam. PVN ir tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai, un nodokļu maksātājs to iekasē katrā ražošanas vai pārdošanas procesa stadijā nodokļu administrācijas vārdā, kurai tam ir pienākums to pārskaitīt. Atbilstoši sistēmas pamatprincipam un tās darbības nosacījumiem nodokļu administrācijas iekasējamajam PVN jābūt vienādam ar nodokli, kas faktiski iekasēts no gala patērētāja (šajā sakarā skat. 1996. gada 24. oktobra spriedumu lietā C-317/94 *Elida Gibbs*, *Recueil*, I-5339. lpp., 18.–24. punkts). Sestās direktīvas 26. pantā paredzētās īpašā režīma piemērošanas nosacījumi ceļojumu aģentiem vai ceļojumu rīkotājiem, kad nodokļu maksātājs piedāvā ceļojumu par vienotu kompleksā ceļojuma cenu, kurā iekļauti gan pašu sniegti, gan no trešām personām iegādāti pakalpojumi, nevar apšaubīt pašas PVN sistēmas pamatprincipu.

31 No iepriekš minētā sprieduma apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin* izriet, ka tirgus vērtības metodi var izmantot, ja ir iespējams izolēt kompleksā ceļojuma cenas daļu, kas atbilst pašu sniegtajiem pakalpojumiem, izmantojot to pakalpojumu tirgus vērtību, kas ir pielīdzināmi vienotajā kompleksajā ceļojumā ietilpstošajiem pakalpojumiem. Tomēr tam nevajadzētu novest pie atzinuma, ka nodokļu maksātājam ir izvēles brīvība attiecībā uz šīs metodes izmantošanu atkarībā no tā, vai tās rezultātā var izveidoties mazāks šī nodokļa maksātāja parāds salīdzinājumā ar to, kāds izveidotos faktisko izmaksu metodes rezultātā.

32 Šādu tiesību piešķiršana nodokļu maksātājiem līdz ar to var dot tiem iespēju mākslīgi palielināt to nodokļa bāzi, kurai piemēro viszemāko nodokļa likmi, un tādējādi radīt nevienlīdzīgus konkurences apstākļus starp tirgus dalībniekiem, radot priekšrocības tiem, kas reģistrējuši savas uzņēmējdarbības juridisko adresi vai izveidojuši pastāvīgu nodibinājumu dalībvalstī, kura noteiktus darījumus apliek ar ļoti zemu vai 0 % likmi, kā, piemēram, Apvienotā Karaliste pasažieru pārvadājumu gadījumā. Šāda interpretācija līdz ar to var būt pretrunā PVN neitralitātes principam.

33 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Kopienu likumdevējs, kā tas izriet no Sestās direktīvas preambulas devītā apsvēruma, paredzēja saskaņot nodokļa bāzi, lai "Kopienas likmes piemērošana darījumiem, par ko uzliek nodokļus, radītu līdzvērtīgas sekas visās dalībvalstīs". Šādas nodokļu bāzes saskaņošanas mērķis ir garantēt, lai ekonomiski vai komerciāli pielīdzināmas situācijas tiktu pakļautas vienādām procedūrām, piemērojot PVN sistēmu. Tādējādi šāda saskaņošana palīdz nodrošināt sistēmas neitralitāti.

34 Kā norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 68. punktā, Eiropas Kopienu Komisijas nostāja ir pamatota; saskaņā ar to kompleksā ceļojuma cenas sadalīšana starp iegādātiem pakalpojumiem un pašu sniegtajiem pakalpojumiem būtu veicama pēc pašu sniegto pakalpojumu tirgus vērtības ikreiz, kad šo vērtību var noteikt. Taču, kā to arī norāda ģenerāladvokāts secinājumu 69. punktā, ir grūti pilnībā izslēgt iespēju

atkāpties no šāda risinājuma. Tādēļ var pieņemt, ka ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs, kurš var pierādīt, ka faktisko izmaksu metode precīzi atspoguļo kompleksā ceļojuma faktisko struktūru, kompleksā ceļojuma cenas sadalīšanu var veikt, izmantojot šo, nevis tirgus vērtības metodi.

35 Šādos apstākļos ceļojumu aģentam vai ceļojumu rīkotājam, kas par kompleksā ceļojuma cenu nodrošina ceļotājam pakalpojumus, kuri iepirkti no trešām personām, kā arī sniedz pašu pakalpojumus, parasti jānodala kompleksā ceļojuma cenas daļa, kas atbilst pašu sniegtajiem pakalpojumiem pēc tirgus vērtības, gadījumos, kad šī vērtība ir nosakāma, ja vien viņš nevar pierādīt, ka attiecīgajā taksācijas gadā metode, kas balstīta uz faktiskajām izmaksām, precīzi atspoguļo kompleksā ceļojuma cenas faktisko struktūru.

36 Turklāt valsts nodokļu administrācijai un vajadzības gadījumā arī valsts tiesai ir jāizvērtē, vai kompleksā ceļojuma cenas daļu attiecībā uz pašu sniegtajiem pakalpojumiem iespējams noteikt pēc to tirgus vērtības, un šādos apstākļos jānosaka piemērotais tirgus.

37 Visbeidzot, iesniedzējtiesa jautā pēc būtības, kā veikt kompleksā ceļojuma cenas sadalīšanu, ja nodokļu maksātājs nevar noteikt dažu pašu veikto pakalpojumu tirgus vērtību, pamatojot ar to, ka tas nepārdod pielīdzināmus pakalpojumus ārpus kompleksā ceļojuma ietvariem. Iesniedzējtiesa jautā arī, vai šādos apstākļos šis kritērijs ir tomēr piemērojams pašu veiktajiem pakalpojumiem, kuru tirgus vērtība var būt zināma.

38 Šajā sakarā, kā to norāda ģenerāladvokāts secinājumu 77. punktā, apstāklis, ka tirgus vērtību nav iespējams noteikt visiem nodokļu maksātāja paša veiktajiem pakalpo-

jumiem, nav pamats, lai atkāptos no šī kritērija piemērošanas pakalpojuma vērtības noteikšanā, kad šī vērtība var būt zināma. Tas ir tiesa, ka šādā gadījumā nodokļu maksātājs ir spiests sadalīt kompleksā ceļojuma cenu, izmantojot abas aprēķina metodes, lai novērtētu paša sniegtos pakalpojumus. Turklāt šādi kombinēta abu metožu piemērošana nerada nepārvaramas praktiskas grūtības.

39 Turklāt, kā norāda ģenerāladvokāts secinājumu 79. punktā, lai arī Sestās direktīvas 26. panta mērķis ir pielāgot noteikumus, kas PVN jomā piemērojami ceļojumu aģentu specifiskajai darbībai un tādējādi samazina praktiskos šķēršļus, kas var apgrūtināt šādu darbību, šajā pantā noteiktais režīms atšķirībā no mazo uzņēmumu un lauksaimniecības produktu ražotāju režīma neparedz vienkāršot grāmatvedības prasības, ko nosaka parasta PVN sistēma. Proti, minētā panta 3. punktā ir noteikts — ja darījumus, ko tirgus dalībnieks uzticējis citiem nodokļu maksātājiem, veic gan Eiropas Kopienā, gan ārpus tās, tad atbrīvot var tikai to ceļojumu aģenta kompleksā pakalpojuma daļu, kura attiecas uz darījumiem ārpus Kopienas. Šāda noteikuma piemērošana tāpat var uzlikt ceļojumu aģentiem pienākumu veikt relatīvi tehnisku kompleksā ceļojuma cenas sadalīšanu.

40 Šādos apstākļos tādā lietā kā pamata prāva nav pietiekama pamatojuma, lai noraidītu tirgus vērtības kritērija piemērošanu. Tādējādi nodokļu maksātājs viena taksācijas perioda ietvaros var piemērot tirgus vērtības kritēriju dažiem pakalpojumiem un nepiemērot to citiem pakalpojumiem, ja viņam nav iespējams noteikt šo citu pakalpojumu tirgus vērtību.

41 Līdz ar to uz pirmā jautājuma pārējām daļām ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 26. pants ir interpretējams tādējādi, ka ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs, kurš par vienotu kompleksā ceļojuma cenu nodrošina ceļotājam pakalpojumus, kas iegādāti no trešām personām un kas ir paša sniegti pakalpojumi, principā var nodalīt

to kompleksā ceļojuma cenas daļu, kas attiecas uz paša sniegtajiem pakalpojumiem, pēc tirgus vērtības, ja vien šo vērtību ir iespējams noteikt. Šādā gadījumā nodokļu maksātājs var izmantot faktisko izmaksu kritēriju tikai tad, ja viņš pierāda, ka šis kritērijs precīzi atspoguļo kompleksā ceļojuma cenas faktisko struktūru. Tirgus vērtības kritērija piemērošana nav pakļauta ne nosacījumam, ka tam jābūt vienkāršākam par metodi, kas balstīta uz faktiskajām izmaksām, ne arī nosacījumam, ka tā rezultātā jāiegūst PVN parāds, kas ir identisks vai līdzīgs faktisko izmaksu metodes rezultātā aprēķinātajam parādam. Līdz ar to:

— ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs nevar izmantot tirgus vērtības metodi pēc savas brīvas izvēles un

— šī pēdējā metode ir piemērojama pašu sniegtajiem pakalpojumiem, kuru tirgus vērtība ir nosakāma, pat ja tajā pašā taksācijas periodā dažu kompleksajā ceļojumā ietverto pašu sniegto pakalpojumu daļas vērtība nav nosakāma, jo nodokļu maksātājs nepārdod pielīdzināmus pakalpojumus ārpus kompleksā ceļojuma ietvariem.

*Par otro jautājumu*

42 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pamata lietas apstākļos ir iespējams noteikt pašu veikto pakalpojumu daļu, kas attiecas uz avioceļojumiem, kuri pārdoti kompleksā ceļojuma ietvaros, ņemot vērā gan lidmašīnas sēdvietas vidējo cenu, kas palielināta par ceļojuma rīkotāja vidējo ienesīguma starpību sēdvietu tirdzniecībā attiecīgajā finanšu gadā, gan ceļojuma rīkotāja vidējo peļņu no atsevišķu sēdvietu tirdzniecības tajā pašā finanšu gadā.

43 Jāatgādina, ka EKL 234. panta ietvaros Tiesa nevar piemērot Kopienu tiesību noteikumus konkrētam gadījumam, bet tā var tikai pieņemt nolēmumu par EK līguma noteikumu un Kopienas iestāžu pieņemto tiesību aktu interpretāciju (skat. it īpaši 1964. gada 15. jūlija spriedumu lietā 100/63 *Van der Veen, Recueil*, 1105., 1121. lpp.; 1964. gada 2. decembra spriedumu lietā 24/64 *Dingemans, Recueil*, 1259., 1273. lpp.; 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-9/97 un C-118/97 *Jokela* un *Pitkäranta, Recueil*, I-6267. lpp., 30. punkts; 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-86/97 *Trans-Ex-Import, Recueil*, I-1041. lpp., 15. punkts; 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-61/98 *De Haan, Recueil*, I-5003. lpp., 29. punkts, un 2001. gada 10. maija spriedumu lietā C-203/99 *Veedfald, Recueil*, I-3569. lpp., 31. punkts). Tomēr Sestās direktīvas 26. panta interpretācijas ietvaros un ņemot vērā jau sniegto informāciju par kompleksā ceļojuma cenas sadalīšanas veidu gadījumā, kad nodokļu maksātājs sniedz pakalpojumus, kas iegādāti no trešām personām, kā arī savus pakalpojumus, atbilde uz otro jautājumu ir jāsniedz par to, vai, lai noteiktu tirgus vērtību, iespējams balstīties uz vidējām vērtībām.

44 Šajā sakarā jānorāda, kā to atzīst arī ģenerāladvokāts secinājumu 86. punktā, ka nekas neaizliedz šādi rīkoties. Vidējā vērtība var būt reprezentējošāka, jo, kā tas ir pamata lietā, cenas pielīdzināmiem pakalpojumiem, kas tiek pārdoti ārpus kompleksā ceļojuma ietvariem, var ievērojami atšķirties. Iesniedzējtiesa, kuras pienākums katrā atsevišķā gadījumā ir noteikt vērtību, kas vislabāk atbilst Sestās direktīvas jēgai, var likumīgi noteikt tirgus vērtību avioceļojumiem, ko *MyTravel* pārdod kā komplekso ceļojumu, balstoties uz šī nodokļu maksātāja pārdoto lidmašīnas biļešu vidējo cenu uz to pašu vai līdzīgu galamērķi. Minētās tiesas pienākums ir izdarīt šo vidējo vērtību labojumus, lai, piemēram, ņemtu vērā faktu, ka kompleksā ceļojuma ietvaros piedāvātajos lidojumos sēdvietas ceļotāju bērniem tiek piedāvātas par brīvu vai par pazeminātām cenām.

45 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka iesniedzējtiesai, ievērojot pamata prāvas apstākļus, ir jānosaka tirgus vērtība avioceļojumiem, kas pamata lietā tiek piedāvāti kompleksā ceļojuma ietvaros. Iesniedzējtiesa šo tirgus vērtību var noteikt, vadoties pēc vidējām vērtībām. Šādos

apstākļos tirgus, kas ietver citiem ceļojumu rīkotājiem pārdotās sēdvietas, uzskatāms par vispiemērotāko tirgu.

## Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies sakarā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**1) ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs, kurš taksācijas periodā ir aizpildījis savu pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, izmantojot metodi, kura paredzēta valsts tiesiskajā regulējumā, kas valsts iekšējās tiesībās transponē Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, var pārrēķināt savu pievienotās vērtības nodokļa parādu atbilstoši metodei, ko Tiesa atzinusi par saderīgu ar Kopienu tiesībām, ievērojot valsts tiesībās paredzētos nosacījumus, kuriem jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem;**

**2) Sestās direktīvas 77/388 26. pants ir interpretējams tādējādi, ka ceļojumu aģentam vai ceļojumu rīkotājam, kurš par vienotu kompleksā ceļojuma**

cenu nodrošina ceļotājam pakalpojumus, kas iegādāti no trešām personām, un paša sniegtos pakalpojumus, principā ir jānodala to kompleksā ceļojuma cenas daļa, kas attiecas uz paša sniegtajiem pakalpojumiem, pēc tirgus vērtības, ja vien šo vērtību ir iespējams noteikt. Šādā gadījumā nodokļu maksātājs var izmantot faktisko izmaksu kritēriju tikai tad, ja viņš pierāda, ka šis kritērijs precīzi atspoguļo kompleksā ceļojuma cenas faktisko struktūru. Tirgus vērtības kritērija piemērošana nav pakļauta ne nosacījumam, ka tam jābūt vienkāršākam par metodi, kas balstīta uz faktiskajām izmaksām, ne arī nosacījumam, ka tā rezultātā jāiegūst pievienotās vērtības nodokļa parāds, kas ir identisks vai līdzīgs faktisko izmaksu metodes rezultātā aprēķinātajam parādam. Līdz ar to:

— ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs nevar izmantot tirgus vērtības metodi pēc savas brīvas izvēles,

— šī pēdējā metode ir piemērojama pašu sniegtajiem pakalpojumiem, kuru tirgus vērtība ir nosakāma, pat ja tajā pašā taksācijas periodā dažu kompleksajā ceļojumā ietverto pašu sniegto pakalpojumu daļas vērtība nav nosakāma, jo nodokļu maksātājs nepārdod pielīdzināmus pakalpojumus ārpus kompleksā ceļojuma ietvariem;

3) iesniedzējtiesai, ievērojot pamata prāvas apstākļus, ir jānosaka tirgus vērtība avioceļojumiem, kas pamata lietā tiek piedāvāti kompleksā ceļojuma ietvaros. Iesniedzējtiesa šo tirgus vērtību var noteikt, vadoties pēc vidējām vērtībām. Šādos apstākļos tirgus, kas ietver citiem ceļojumu rīkotājiem pārdotās sēdvietas, uzskatāms par vispiemērotāko tirgu.

[Paraksti]