TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 9. decembrī *

Lieta C-31/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 10. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 20. janvārī, tiesvedībā

Minerva Kulturreisen GmbH

pret

Finanzamt Freital.

* Tiesvedības valoda — vācu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Levits un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Minerva Kulturreisen GmbH* vārdā — P. Frēlers [*P. Fröhler*], kā arī A. Kellnere [*A. Kellner*] un B. Juštena [*B. Juschten*],

— *Finanzamt Freital* vārdā — V. Rummers [*V. Rummer*],

— Vācijas valdības vārdā — J. Mellers [*J. Möller*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un K. Pulaks [*C. Poulakos*], kā arī M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Portugāles valdības vārdā — L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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"), 26. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Minerva Kulturreisen GmbH* (turpmāk tekstā — "*Minerva*") un *Finanzamt Freital* [Fraitālas Finanšu pārvaldi] (turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") par Sestās direktīvas 26. pantā paredzētā īpašā režīma ceļojumu aģentiem piemērošanu operas biļešu atsevišķai tirdzniecībai, ko veic ceļojumu aģents, nesniedzot papildpakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 26. panta ar nosaukumu "Īpašs režīms ceļojumu aģentiem", kurš *ratione temporis* ir piemērojams pamata tiesvedībā, 1. un 2. punktā ir noteikts:

"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."

Valsts tiesiskais regulējums

4 Vācijas 1993. gada Likuma par apgrozījuma nodokli (1993. gada *Umsatzsteuergesetz*, *BGBI*. 1993 I, 565. lpp.; turpmāk tekstā — "*UStG*") 25. pantā 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. [..] Trešo personu sniegtie pakalpojumi ir trešo personu veiktās preču piegādes un citi pakalpojumi, no kuriem labumu gūst tieši ceļotāji.

2. [..]

3. Citu pakalpojumu vērtība atbilst starpībai starp summu, ko pakalpojuma saņēmējs maksā, lai saņemtu pakalpojumu, un summu, ko uzņēmējs maksā par trešo personu pakalpojumiem. Pievienotās vērtības nodoklis netiek iekļauts nodokļa bāzē. [..]

[..]"

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

5 *Minerva* ir ceļojumu aģents. Laikā no 1993. līdz 1998. gadam *Minerva* iegādājās biļetes uz Drēzdenes Saksijas operas (*Semperoper*) izrādēm un savā vārdā un uz sava rēķina tās tālāk pārdeva gala patērētājiem un ceļojumu aģentiem vai nu saistībā ar pašas *Minerva* citiem sniegtajiem pakalpojumiem, proti, tādiem pakalpojumiem kā izmitināšana, pilsētas ekskursijas, transporta pakalpojumi vai ēdināšana, vai bez šiem pakalpojumiem.

6 *Minerva* uzskatīja, ka ienākumi no minēto izrāžu biļešu atsevišķas tirdzniecības arī ir jāapliek ar nodokli par peļņas daļu, piemērojot *UStG* 25. pantu. Tomēr *Minerva* tika aplikta ar nodokli par šīm darbībām, nepiemērojot šo nodokļu režīmu.

7 *Minerva* iesniegto sūdzību par 2000. gada 28. septembra paziņojumiem par nodokli par 1993.–1997. gadu un 2001. gada 27. marta paziņojumu par nodokli par 1998. gadu *Finanzamt* noraidīja, pamatojoties uz to, ka, pērkot un tālāk pārdodot izrāžu biļetes, *Minerva* nesniedz "ceļošanas iespēju nodrošināšanas" pakalpojumus un attiecīgi *Minervas* darbības neatšķiras no profesionālu izrāžu biļešu tirgotāju darbībām.

8 Ar 2008. gada 11. februāra lēmumu *Sächsisches Finanzgericht* [Saksijas Finanšu tiesa] apstiprināja *Finanzamt* nostāju un attiecīgi noraidīja *Minerva* celto prasību par *Finanzamt* lēmumu noraidīt tās sūdzību.

9 *Minerva* par šo lēmumu iesniedza *Revision* [kasācijas] sūdzību iesniedzējtiesā. Vienīgais jautājums, kurš ir radies šajā tiesā, ir par to, vai biļešu tirgošana gala pircējiem, nesniedzot papildpakalpojumus, ir apliekama ar nodokli par peļņas daļu, piemērojot *UStG* 25. pantu.

10 Savas kasācijas sūdzības pamatojumam *Minerva* norāda, ka ceļojumu aģenta izrāžu biļešu tirdzniecība ir jāuzskata par "ceļojuma pakalpojumu" *UStG* 25. panta nozīmē, jo *Minerva* uzskata, ka minēto biļešu tirdzniecība ir pakalpojums, kas ir daļa no [ceļojumu aģenta] dažādu ceļošanas iespēju un ceļošanas pakalpojumu kataloga.

11 Ņemot vērā Tiesas 1992. gada 12. novembra spriedumu lietā C-163/91 *Van Ginkel* (*Recueil*, I-5723. lpp.), iesniedzējtiesa vaicā, vai ceļojumu aģents, kas darbojas savā vārdā, var būt nodokļa par peļņas daļu maksātājs Sestās direktīvas 26. panta izpratnē par peļņu, kuru tas ir guvis, tirgojot biļetes uz izrādēm, vai arī, lai tas varētu izmantot šo nodokļu režīmu, ir nepieciešams, lai atsevišķā pakalpojumā ietilptu šajā noteikumā paredzēto saimnieciskās darbības subjektu pamatpakalpojums.

12 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [Sestās direktīvas] 26. pantā minētais "īpašais režīms ceļojumu aģentiem" ir piemērojams arī ceļojumu aģenta operas biļešu atsevišķai tirdzniecībai, nesniedzot papildpakalpojumus?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa vaicā, vai Sestās direktīvas 26. pantā paredzētais īpašais režīms attiecas uz visiem ceļojumu aģenta sniegtajiem pakalpojumiem vai arī minēto režīmu var piemērot ceļojumu aģenta sniegtam pakalpojumam tikai tad, ja tajā ietilpst ceļojuma pakalpojums.

14 Pirmkārt, Sestās direktīvas 26. panta 1. punktā ir precizēts, ka šajā noteikumā paredzētais īpašais režīms ir piemērojams ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem, ja tie darījumus ar klientiem veic paši savā vārdā un ja tie ceļošanas iespēju nodrošināšanai izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus.

15 Tādējādi no paša šī noteikuma teksta izriet, ka, lai ceļojumu aģenta pakalpojumu sniegšanai varētu piemērot šajā noteikumā definēto īpašo režīmu, tā mērķim ir jābūt ceļošanas iespēju nodrošināšanai.

16 Otrkārt, ir jāatgādina, ka ar Sestās direktīvas 26. pantu ir noteikts izņēmums no vispārējiem noteikumiem par nodokļa bāzi, kas piemērojama noteiktiem ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju darījumiem, un kā Sestajā direktīvā paredzētā parastā režīma izņēmums tas ir piemērojams tikai tiktāl, ciktāl tas ir vajadzīgs tā mērķa sasniegšanai (1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin*, *Recueil*, I-6229. lpp., 5. un 34. punkts, kā arī 2003. gada 19. jūnija spriedums lietā C-149/01 *First Choice Holidays*, *Recueil*, I-6289. lpp., 21. un 22. punkts).

17 Treškārt, Sestās direktīvas 26. pantā paredzētā īpašā režīma mērķis ir pielāgot piemērojamās tiesības īpašajām ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju darbības īpatnībām (iepriekš minētie spriedumi apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*, 18. punkts, kā arī lietā *First Choice Holidays*, 23. punkts).

18 Šajā saistībā no judikatūras izriet, ka šai darbībai ir raksturīgi, ka tajā visbiežāk tiek apvienota vairāku pakalpojumu, īpaši transporta un izmitināšanas pakalpojumu, sniegšana, kas tiek veikta gan dalībvalsts teritorijā, kur atrodas uzņēmuma juridiskā adrese vai pastāvīgs uzņēmums, gan ārpus tās. Vispārējo noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, kas varētu radīt šķērsli to darbībai (skat. iepriekš minētos spriedumus apvienotajās lietās *Madgett* un *Baldwin*, 18. punkts, kā arī lietā *First Choice Holidays*, 24. punkts).

19 Turklāt ir jānorāda, ka, pretēji Grieķijas valdības apgalvotajam, no iepriekš minētā sprieduma lietā *Van Ginkel* nebūtu jāsecina, ka Sestās direktīvas 26. pantā paredzētais īpašais režīms attiecas uz jebkuru atsevišķu ceļojumu aģenta vai ceļojumu rīkotāja sniegtu pakalpojumu.

20 Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Van Ginkel* 23. punktā ir nospriedusi, ka ceļojumu aģenta sniegto pakalpojumu izslēgšana no Sestās direktīvas 26. panta piemērošanas jomas, pamatojoties uz to, ka tie ietver tikai izmitināšanu, nevis ceļotāja transportēšanu, novestu pie sarežģīta nodokļu režīma, kurā pievienotās vērtības nodokļa jomā piemērojamie noteikumi būtu atkarīgi no katram ceļotājam piedāvāto pakalpojumu sastāvdaļām, un šāds nodokļu režīms būtu pretrunā minētās direktīvas mērķiem.

21 Tādējādi no šī sprieduma izriet, ka Tiesa ir nevis nospriedusi, ka Sestās direktīvas 26. pantā minētais īpašais režīms attiecas uz jebkuru ceļojumu aģenta sniegtu pakalpojumu, kas nav saistīts ar ceļojumu, bet gan, ka minētā noteikuma piemērošanas jomā ietilpst ceļojumu aģenta sniegti izmitināšanas [pakalpojumi], pat ja šajā pakalpojumā ietilpst tikai izmitināšana, bet neietilpst transports.

22 Tāpat no iepriekš minētā sprieduma lietā *Van Ginkel* 24. punkta izriet, ka Sestās direktīvas 26. panta piemērošanas joma neattiecas uz pakalpojumu, ja to nepapildina ceļojuma pakalpojumi, īpaši transporta un izmitināšanas jomā.

23 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 26. pantā paredzētajā īpašajā režīmā neietilpst ceļojumu aģenta veikta operas biļešu tirdzniecība, nesniedzot ceļojuma pakalpojumus.

24 Turklāt ir jāatzīmē, ka šī īpašā režīma piemērošana tādai darbībai, kāda ir aplūkota pamata lietā, kad ceļojumu aģents tikai tirgo biļetes uz izrādēm, nesniedzot ceļojuma pakalpojumus, — ņemot vērā, ka viena un tā pati darbība tiktu atšķirīgi aplikta ar nodokli atkarībā no tā, vai saimnieciskās darbības subjekts, kurš tirgo minētās biļetes, ir ceļojumu aģents, — izkropļotu konkurenci.

25 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 26. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams operas biļešu atsevišķai tirdzniecībai, ko veic ceļojumu aģents, nesniedzot ceļojuma pakalpojumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

26 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās 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, 26. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams operas biļešu atsevišķai tirdzniecībai, ko veic ceļojumu aģents, nesniedzot ceļojuma pakalpojumus.

[Paraksti]