Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 5. septembrī[1]

Lieta C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
pret
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Avansa maksājumi – Nodokļa iekasējamības gadījums – Īpašais nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām – Peļņas noteikšana – Ceļojumu aģentūras faktiskās izmaksas

I. Ievads

1. *Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie* (turpmāk tekstā – "*Skarpa*") ir ceļojumu aģentūra. *Skarpa* saņem avansa maksājumus no saviem klientiem, kas var nosegt līdz 100 % no maksājamās cenas. Atbilstoši vispārējām Savienības tiesību normām pievienotās vērtības nodokļa (PVN) jomā, ja avansa maksājumus veic, pirms pakalpojumi tiek faktiski sniegti, PVN kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

2. Vienlaicīgi *Skarpa* sniegtajiem pakalpojumiem ir piemērojamas PNV normas saskaņā ar īpašo nodokļa režīmu ceļojumu aģentūrām. Saskaņā ar šo režīmu *Skarpa* maksā PVN par savu peļņu. Taču, saņemot avansa maksājumus, *Skarpa* galīgā peļņa vēl nav zināma – precīza summa, kas *Skarpa* jāmaksā saviem pakalpojumu sniedzējiem, vēl var nebūt noteikta vai tā var mainīties.

3. *Skarpa* un valsts nodokļu iestāde nav vienisprātis par to, kurā brīdī tieši būtu jāatzīst PVN par ceļojumu pakalpojumiem iekasējamība. *Skarpa* uzskata, ka PVN kļūst iekasējams tad, kad peļņa kļūst konkrēti zināma. *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija) uzskata, ka PVN ir iekasējams jau brīdī, kad ir veikts avansa maksājums.

4. Šajā situācijā *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) būtībā jautā, vai *vispārējā* norma par nodokļa iekasējamību par avansa maksājumiem attiecas uz pakalpojumiem, kuriem ir piemērojams *īpašs* nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām. Apstiprinošas atbildes gadījumā šī iesniedzējtiesa vēlas zināt, par kādu summu PVN būtu iekasējams, ņemot vērā to, ka galīgo peļņu var noteikt tikai pēc tam, kad avansa maksājumi jau ir veikti.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

II. Tiesiskais regulējums

A. ES tiesības

5. Direktīvas 2006/112/EK[2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 63. pantā ir noteikts, ka "nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana".

6. PVN direktīvas 65. pantā ir precizēts, ka, "ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu".

7. Turklāt, atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, PVN direktīvas 66. pantā dalībvalstīm ir ļauts paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no trim atšķirīgiem termiņiem.

8. PVN direktīvas 306.–310. pantā ir ietvertas normas par īpašu nodokļa režīmu ceļojumu aģentūrām. 306.–308. pants ir formulēti šādi:

"306. pants

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

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

2. Šajā nodaļā jēdziens "ceļojumu aģentūras" ietver ceļojumu rīkotājus.

307. pants

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

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

308. pants

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

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

B. Valsts tiesības

9. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (2004. gada 11. marta Likums par preču un pakalpojumu nodokli) (*Dz. U*, 2011. gads, Nr. 177, 1054. pozīcija, ar grozījumiem) (turpmāk tekstā – "PVN likums") ir noteikts šādi:

"19.a panta 8. punkts

Ja pirms preces piegādes vai pakalpojuma sniegšanas ir saņemts viss maksājums vai tā daļa, īpaši priekšapmaksa, avansa maksājums, iemaksas, maksājums pa daļām, iemaksas būvniecības projektā vai mājokļa projektā pirms tiesību nodibināšanas kooperatīvā mājoklī vai citās telpās, nodoklis par saņemto summu kļūst iekasējams attiecīgā maksājuma saņemšanas brīdī un saņemtās summas apmērā, ievērojot 5. panta 4. punktu.

[..]

119. pants

1. Sniedzot ceļojumu pakalpojumus, summa, kurai uzliek nodokli, ir peļņas summa, kuru samazina par maksājamā nodokļa summu, ievērojot 5. punktu.

2. Par 1. punktā minēto peļņu uzskata starpību starp summu, kura jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, un faktiskajām izmaksām, kas jāsedz nodokļa maksātājam, iegādājoties preces un pakalpojumus no citiem nodokļa maksātājiem, dodot tiešu labumu ceļotājam; par pakalpojumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam, uzskata pakalpojumus, kuri ir sniegto ceļojumu pakalpojumu sastāvdaļa, konkrētāk, transports, izmitināšana, ēdināšana un apdrošināšana."

10. Kā norādīts rīkojumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, Polija ir izmantojusi PVN direktīvas 66. pantu un piemērojusi īpašu normu avansa maksājumiem par ceļojumu pakalpojumiem [3]. Polijas valdība tiesas sēdē apstiprināja, ka no 2014. gada 1. janvāra tiesību akts, kurā bija ietverta šī norma, vairs nav spēkā, bet, acīmredzot, tā nav aizstāta ne ar kādiem citiem īpašiem noteikumiem ceļojumu pakalpojumiem [4].

III. Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

11. *Skarpa* ir ceļojumu aģentūra. Tās pakalpojumiem tiek piemērots īpašs nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām (turpmāk tekstā – "īpašs nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām"), kas paredzēts PVN direktīvas 306.–310. pantā un PVN likuma 119. pantā. Konstatējot neskaidrības attiecībā uz to, kurā brīdī kļūst iekasējams PVN par ceļojumu aģentūru saņemtajiem avansa maksājumiem, *Skarpa* lūdza finanšu ministram sniegt individuālu atzinumu par šo jautājumu.

12. *Skarpa* uzskatīja, ka PVN par tās sniegtajiem pakalpojumiem esot jāatzīst par iekasējamu tikai tad, kad tā var noteikt galīgo peļņu. Turpretī finanšu ministrs uzskatīja, ka PVN kļūstot iekasējams tad, kad ir izdarīts avansa maksājums, ja maksājums ir izdarīts par konkrētu, precīzi noteiktu pakalpojumu. Lai tajā brīdī noteiktu peļņu/summu, kurai uzliek nodokli, *Skarpa* esot jāņem vērā paredzamās izmaksas un pēc tam vajadzības gadījumā jāveic nepieciešamās korekcijas.

3 Tas, šķiet, izriet no finanšu ministra Dekrēta par 2011. gada 4. aprīļa PVN likuma dažu noteikumu ieviešanu 3. panta 1. punkta (*Dz. U.*, 2013. gads, 247. pozīcija).

4 Tiesas sēdē Polijas valdība paskaidroja, ka šī izmaiņa tika veikta, reaģējot uz 2013. gada 16. maija spriedumu *TNT Express Worldwide (Poland)* (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. *Skarpa* apstrīdēja finanšu ministra individuālo interpretāciju *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krakovas vojevodistes Administratīvā tiesa, Polija). Konstatējot, ka atzinums ir nepareizs, un to atceļot, minētā tiesa nolēma, ka PVN kļūst iekasējams tikai tad, kad ir zināma galīgā peļņa – jebkurš cits risinājums nepieņemami grozītu normatīvās prasības par summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanu, jo tas neļautu ņemt vērā "faktisko peļņu" un būtu balstīts uz aplēsēm, kuras būtu jāizmanto tikai precīzi noteiktos gadījumos. Nodokļu deklarācijas korekcija esot jāizmanto izņēmuma gadījumā un nevarot kļūt par normu.

14. Finanšu ministrs pārsūdzēja šo spriedumu iesniedzējtiesā – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija). Šī tiesa nav pārliecināta par to, vai īpašā norma par summu, kurai uzliek nodokli, ceļojumu aģentūru pakalpojumiem ietekmē tā brīža noteikšanu, kurā PVN par šiem pakalpojumiem kļūst iekasējams. Lai gan patērētājs pērk konkrētu, identificējamu pakalpojumu, izmaksas, kas radīsies ceļojumu aģentūrai, būs zināmas tikai vēlāk. Šī iemesla dēļ iesniedzējtiesa uzskata, ka PVN direktīvas 65. panta vispārējā norma nav piemērojama. Taču šī tiesa arī atzīst, ka šāds risinājums PVN direktīvā nav paredzēts un to varētu izsecināt tikai no tās vispārējās struktūras.

15. Ja šī Tiesa nolemtu, ka PVN kļūst iekasējams tad, kad tiek saņemts avansa maksājums, iesniedzējtiesa uzdod papildu jautājumu, vai PVN ir jāaprēķina par saņemto summu (ja piemēro PVN direktīvas 65. pantā ietverto vispārējo normu) vai arī ir jāņem vērā summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanas īpašā metode atbilstīgi PVN direktīvas 308. pantam. Šajā ziņā iesniedzējtiesa uzskata, ka summai, kurai uzliek nodokli, būtu jābūt peļņai (nevis avansā saņemtajai summai) un ka peļņa jāaprēķina, ņemot vērā izmaksas, kas radušās līdz avansa maksājuma saņemšanai. Iesniedzējtiesu nepārliecina finanšu ministra nostāja par paredzamo izmaksu ņemšanu vērā. Šāda nostāja, lai gan to varētu attaisnot un diktēt praktiski apsvērumi, nerod atbalstu PVN direktīvas 65. un 308. panta formulējumā. No otras puses, apliekot ceļojumu aģentūru ar nodokli par avansā saņemto summu, nodoklī tiktu iekasēta ievērojami lielāka summa nekā tad, ja tiktu izmantota galīgi noteiktā summa, kurai uzliek nodokli.

16. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot šai Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Direktīvas 2006/112] noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz avansa maksājumu, ko ir saņēmis nodokļa maksātājs, kas sniedz ceļojumu pakalpojumus, kuriem saskaņā ar [Direktīvas 2006/112] 306.–310. pantu ir piemērojams īpašs nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām, nodoklis kļūst iekasējams [Direktīvas 2006/112] 65. pantā noteiktajā brīdī?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai [Direktīvas 2006/112] 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, uzliekot nodokli, avansa maksājums, ko nodokļa maksātājs ir saņēmis, sniedzot ceļojumu pakalpojumus, kuriem saskaņā ar [Direktīvas 2006/112] 306.–310. pantu ir piemērojams īpašs nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām, tiek samazināts par [Direktīvas 2006/112] 308. pantā minētajām izmaksām, kas nodokļa maksātājam faktiski ir bijušas līdz avansa maksājuma saņemšanas brīdim?"

17. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Skarpa*, Polijas valdība un Eiropas Komisija. *Skarpa*, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts ieņēmumu iestādes vadītājs, Polija), Vācijas un Polijas valdības, kā arī Eiropas Komisija sniedza mutiskus argumentus tiesas sēdē, kas notika 2018. gada 7. jūnijā.

IV. Analīze

18. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. A daļā, atbildot uz pirmo iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, ierosināšu, ka īpašā norma, kas ietverta PVN direktīvas 308. pantā par *summu*, kurai uzliek nodokli, neliedz vienlaikus piemērot PVN direktīvas 65. pantā ietverto vispārējo normu par *brīdi*, kad nodoklis kļūst iekasējams, ja ir veikts avansa maksājums. B daļā, atbildot uz otro jautājumu, piedāvāšu, ka PVN ir jāaprēķina par peļņu, kas noteikta kā starpība starp avansā saņemto summu un atbilstīgo procentuālo daudzumu no kopējām prognozētajām izmaksām par konkrētu darījumu.

A. Pirmais jautājums – PVN direktīvas 65. panta vispārējās normas piemērojamība ceļojumu aģentūru pakalpojumiem

19. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai PVN direktīvas 65. pantā ietvertā vispārējā norma, ka PVN ir iekasējams līdz ar avansa maksājuma saņemšanu, attiecas arī uz avansa maksājumiem, kas veikti par ceļojumu aģentūras pakalpojumiem.

20. *Skarpa* tiesas sēdē paskaidroja, ka parasti tās klienti vispirms samaksā 30 % no rezervētā pakalpojuma cenas, bet atlikusī daļa tiek samaksāta pirms izbraukšanas. Izmaksas rodas apmēram vienu mēnesi pirms pakalpojuma sniegšanas, bet šo izmaksu precīzā summa ir zināma tikai vēlāk. *Skarpa* norāda, ka tas galvenokārt ir tāpēc, ka: i) cenu nosaka, pamatojoties uz sagaidāmo ceļotāju skaitu, taču reālais ceļotāju skaits bieži vien atšķiras; ii) svārstās valūtas maiņas kurss un iii) ir neparedzamas izmaksas.

21. Kā šādos apstākļos PVN var kļūt iekasējams, ja nav skaidrs, *kāda summa* būtu jāizmanto par pamatu, lai to aprēķinātu?

22. Kā norāda *Skarpa*, vienkārši nav iespējams piemērot PVN direktīvas 65. pantā ietverto normu par iekasēšanas laiku un iekasēt PVN līdz ar avansa maksājuma saņemšanu. *Skarpa* apgalvo, ka PVN nekļūst iekasējams, līdz kamēr nav noteikta peļņa, jo peļņas noteikšana ir īpašā nodokļa režīma ceļojumu aģentūrām būtiska sastāvdaļa. Tādējādi PVN direktīvas 308. pantā ietvertā norma ne tikai groza jautājumu par to, *kas* veido summu, kurai uzliek nodokli (peļņa, nevis saņemtā summa), bet arī atliek brīdi, *kad* PVN kļūst iekasējams. Citiem vārdiem sakot, veids, kā šajā situācijā iekasēt PVN, ir jāpielāgo ceļojumu pakalpojumu sniegšanas specifikai.

23. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts ieņēmumu iestādes vadītājs), Vācijas un Polijas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka PVN direktīvas 65. un 308. pantu var piemērot (un ir jāpiemēro) vienlaicīgi. Abas normas attiecas uz PVN iekasēšanas dažādiem aspektiem, un vispārējās normas piemērošana netraucē īpašo normu piemērošanai. Izmaksas rodas dažādos laikos pirms attiecīgā pakalpojuma sniegšanas, tā sniegšanas laikā vai pat pēc tā sniegšanas. Tie uzskata, ka PVN iekasēšanas brīža atlikšana, kā to ierosina *Skarpa*, pārsniegtu mērķi, kas sasniedzams ar īpašo nodokļa režīmu ceļojumu aģentūrām, un radītu nepamatotu priekšrocību.

24. Principā es piekrītu pēdējai nostājai. Manuprāt, PVN direktīvas 65. pantā ietvertās vispārējās normas (1) piemērošana neizslēdz 308. pantā ietverto īpašo normu piemērošanu (2), jo šīs lietas apstākļos abas šīs normas attiecas uz dažādiem jautājumiem. Pirmā attiecas uz to, *kad* PVN ir iekasējams, bet otrā definē to, *kas* veido summu, kurai uzliek nodokli. Tādējādi šīs abas normas nav savstarpēji izslēdzošas (3).

1. Vispārējā norma: kad PVN ir iekasējams?

25. Normas par PVN par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu iekasējamību ir ietvertas PVN direktīvas 63.–66. pantā. Saskaņā ar 63. pantu nodoklis kļūst iekasējams tad, kad ir veikta preču piegāde vai sniegts pakalpojums [5]. Saskaņā ar 65. pantu, ja maksājumi veikti avansā, PVN kļūst iekasējams "līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu".

26. 65. panta sagatavošanas vēsture liecina, ka tas tika uzskatīts par būtisku PVN saskaņošanai, lai definētu iekasējamības gadījumu Savienības līmenī [6]. Loģiskais pamats normai par nodokļa iekasējamību par avansa maksājumiem tika aprakstīts šādi: "ja avansa maksājumi tiek saņemti pirms iekasējamības gadījuma, par šīm saņemtajām summām tiek iekasēts nodoklis, jo darījuma puses šādi pierāda savu nodomu, ka visām iekasējamības gadījuma izraisītajām finanšu sekām būtu jārodas iepriekš" [7].

27. PVN direktīvas 65. pants ir ietverts tās VI sadaļā "Nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība". Tomēr VII sadaļa ir tā, kas attiecas uz summu, kurai uzliek nodokli. Tādējādi arī 65. panta sistēma un konteksts skaidri apliecina, ka attiecīgajā normā galvenā uzmanība ir vērsta uz PVN iekasēšanas *laika* aspektu un tikai pakārtoti (un loģiski) ierobežotā veidā uz to, kādai ir jābūt summai (dotajā brīdī veiktajam avansa maksājumam), kurai nodokli uzliek.

2. Īpaša norma attiecībā uz to, kas veido summu, kurai uzliek nodokli, ceļojumu aģentūru pakalpojumiem

28. Visi lietas dalībnieki un ieinteresētās personas, izņemot *Skarpa*, apgalvoja, ka īpašais nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām nav neatkarīgs vai pilnīgs nodokļu režīms, kas reglamentē visus aspektus, nosakot PVN ceļojumu aģentūru pakalpojumiem. Tas drīzāk ir noteikumu kopums, kas pieļauj ierobežotas atkāpes – tādas, kas ir vajadzīgas, lai sasniegtu konkrēto mērķi, kuru tiecas sasniegt ar šo īpašo PVN režīmu, tomēr neatkāpjoties no jebkuriem citiem vispārējā PVN režīma elementiem [8].

29. Es piekrītu šai nostājai.

30. Īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mērķis ir divējāds. Pirmkārt, šī Tiesa ir vairākkārt paskaidrojusi, ka īpašā režīma ceļojumu aģentūrām mērķis ir izvairīties no praktiskām grūtībām, ko "vispārējo noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošana" radītu "[ceļojumu aģentūru] pakalpojumu lielā skaita un [to] lokalizācijas dēļ" [9].

5 Tiesa atgādināja, ka "[PVN] direktīvas 63. pantā šis pamatprincips ir atspoguļots, nosakot, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana". Spriedums, 2013. gada 16. maijs, *TNT Express Worldwide (Poland)* (C-169/12, EU:C:2013:314, 22. punkts).

6 Skat. Padomes 1973. gada 20. jūnija priekšlikumu Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (COM(73) 950). Skat. arī paskaidrojuma rakstu par Padomes priekšlikumu Sestajai direktīvai, *Bulletin of the European Communities*, pielikums Nr. 11/73, 12. lpp.

7 Paskaidrojuma raksts par Padomes priekšlikumu Sestajai direktīvai, *Bulletin of the European Communities*, pielikums Nr. 11/73, 13. lpp.

8 Spriedums, 1992. gada 12. novembris, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 15. punkts); vai spriedums, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett* un *Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 5. punkts). Skat. arī tā paša sprieduma 34. punktu un 2012. gada 25. oktobra spriedumu *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 20. punkts).

9 Skat. spriedumus, 2003. gada 19. jūnijs, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 24. un 22. punkts un tajos minētā judikatūra); 2010. gada 9. decembris, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 17. un 18. punkts un tajos minētā judikatūra), un 2012. gada 25. oktobris, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 19. punkts).

31. Otrkārt, šī režīma mērķis ir arī turpināt PVN iekasēšanu par šiem pakalpojumiem tajās dalībvalstīs, kur pakalpojumi tiek veikti, vienlaikus iekasējot nodokli par pakalpojumiem, ko ceļojumu aģentūra sniedz tajā dalībvalstī, kurā tā veic uzņēmējdarbību [10].

32. Rezultātā saskaņā ar īpašo nodokļa režīmu ceļojumu aģentūrām ceļojumu aģentūras nav tiesīgas atskaitīt PVN priekšnodokli par pakalpojumiem, kurus sniedz to piegādātāji dažādās dalībvalstīs. Faktiski tās iekasē to no saviem klientiem kā izmaksu daļu [11] kopā ar pašu maksāto PVN, kas iekasējams par aģentūru peļņu un maksājams tajā dalībvalstī, kurā tās veic saimniecisko darbību [12]. Citiem vārdiem sakot, ceļojuma paketes cenā ietverta cena par pakalpojumiem, ko sniedz piegādātāji, ieskaitot PVN, kuru iekasē pakalpojumu sniedzēji, ceļojumu aģentūras peļņa (kas šajā posmā vēl nav galīga) un PVN, kurš jāmaksā ceļojumu aģentūrām par šo peļņu.

33. Tādējādi iepriekš aprakstītie elementi parāda, ka PVN direktīvas 306.–308. pantā ir ietverta divējāda atkāpe – no summas, kurai uzliek nodokli (*kas*), kā arī no nodokļa uzlikšanas vietas (*kur*) definīcijas. Tomēr šajās normās nav nekas teikts par iekasējamības gadījumu un nodokļa iekasējamību.

3. PVN direktīvas 65. un 306.–308. panta piemērošana vienlaicīgi

34. Kā jau skaidri izriet no divām iepriekšējām sadaļām, tiklīdz sāk meklēt abu aplūkoto normu precīzu būtību, arguments par "nesaderību" starp vispārējo normu PVN direktīvas 65. pantā, no vienas puses, un īpašo normu tās pašas direktīvas 306.–308. pantā, no otras puses, kļūst visai maznozīmīgs. Citiem vārdiem sakot, PVN direktīvas 306.–308. pantā ietvertā īpašā norma attiecas uz "*kas*" un "*kur*". 65. panta pirmā daļa un tiešām VI sadaļas loģika un mērķis attiecas uz "*kad*".

35. Vēl būtu jānorāda, ka, no vienas puses, PVN direktīvas 65. panta vispārējā norma ir piemērojama neatkarīgi no attiecīgās nozares. Tā norāda, *kad* PVN kļūst iekasējams. Tā paredz, ka šis brīdis iestājas, kad ir veikts avansa maksājums. No otras puses, PVN direktīvas 308. pantā ietvertā norma ir piemērojama tikai ceļojumu aģentūrām un nosaka, *kas* veido summu, kurai uzliek nodokli, par to sniegtajiem pakalpojumiem. Šī summa, kurai uzliek nodokli, ir peļņa, kas definēta kā "starpība starp kopējo summu bez PVN, kuru maksā ceļotājs, un faktiskajām izmaksām, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam".

36. Šai izpratnei par saikni starp šīm abām normām ir divi pretargumenti – tekstuāls un atbilstoši mērķim.

37. Runājot par tekstu, PVN direktīvas 65. panta beigās ir noteikts, ka PVN kļūst iekasējams "par saņemto summu" [13]. Tādējādi varētu apgalvot, ka arī 65. pants norāda uz summu, kurai uzliek nodokli, kam avansa maksājumu gadījumā vienmēr ir jābūt saņemtajai summai.

10 Ilustrācijai skat. Padomes starpiestāžu lietu 2002/0041 (CNS) "PVN – īpašs režīms ceļojumu aģentūrām" [17567/09]: "2. Režīma pirmais mērķis bija vienkāršot PVN noteikumu piemērošanu ceļojumu aģentūru darījumiem, lai tirgus dalībniekiem nevajadzētu reģistrēties visās dalībvalstīs, kurās tie sniedz pakalpojumus. 3. Otrais mērķis bija nodrošināt, ka PVN par aģentūras nopirktajām precēm un pakalpojumiem tiek iekasēts valstī, kurā tiek veikti šie darījumi, savukārt nodoklis par ceļojumu aģentūras sniegtajiem pakalpojumiem tiek iekasēts valstī, kurā šī aģentūra veic uzņēmējdarbību."

11 Un šis PVN priekšnodoklis tiek atgūts netieši – skat. ģenerāladvokāta A. Ticano [*A. Tizzano*] secinājumus lietā *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2002:485, 25. punkts).

12 Konkrētāk, PVN direktīvas 307. panta otrajā daļā noteikts, ka "par šo vienu [ceļojumu aģentūras] pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dalībvalstī, kur ir ceļojumu aģentūras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīga iestāde, no kuras ceļojumu aģentūra ir sniegusi pakalpojumu".

13 "[..] nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu."

38. Ņemot vērā iepriekšējo sadaļu vispārējos punktus, taču arī sekojot vienkāršai loģikai, uzskatu šādu interpretāciju par problemātisku. Tā, kas būtu jāapliek ar nodokli, saņemot jebkādu maksājumu, ir "summa, kurai uzliek nodokli" vai drīzāk saņemtā maksājuma ar nodokli apliekamā daļa. Tas uzreiz nenozīmē, ka jebkādi un visi saņemtie maksājumi automātiski tiks aplikti ar nodokli. Un tomēr, lai noteiktu summu (kurai uzliek nodokli), kas saņemta ceļojumu aģentūru pakalpojumu sniegšanas gadījumā, ir jāveic atsauce uz īpašo normu 308. pantā, kurā patiešām definēta "summa, kurai uzliek nodokli" šim nolūkam [14].

39. Mērķa ziņā vajadzētu atcerēties, ka 306.–308. pantam vai drīzāk visai PVN direktīvas XII sadaļas 3. nodaļai varētu dot nosaukumu "Īpašie režīmi" (attiecīgajai nozarei vai darbībai). Tādējādi varētu ierosināt, ka Savienības likumdevējs vēlējās izveidot atsevišķu "režīmu", potenciāli atkāpjoties ne tikai no tiem elementiem, kas skaidri paredzēti attiecīgajā nodaļā, kura veltīta katram īpašajam režīmam, bet arī no citām, vispārējām normām, kas potenciāli varētu radīt problēmas šī īpašā režīma īstenošanā.

40. Izprotu šī argumenta plašāku loģiku. Tomēr, šķiet, ka šāda pieeja ir pretrunā pastāvīgajai judikatūrai, kas prasa precīzi un šauri interpretēt jebkādas atkāpes no vispārējā PVN režīma gan vispārēji, gan arī konkrēti attiecībā uz īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām.

41. Vispārēji šīs Tiesas vispāratzīta pieeja ir tāda, ka jebkādas PVN direktīvā paredzētās atkāpes ir jāinterpretē šauri. Tas nozīmē, ka to darbības jomai būtu jābūt stingri ierobežotai ar tekstu un mērķi, kādam tās ir paredzētas, kaut arī interpretācijas līmenī varētu būt iespējama plašāka atkāpe. Nesen Tiesa atkārtoti uzsvēra šo principu spriedumā lietā *Avon Cosmetics* [15], skaidri noraidot ideju, ka atkāpi, kas paredzēta saistībā ar summas, kurai uzliek nodokli, aprēķināšanu tiešās pārdošanas modelī, varētu interpretēt arī kā tādu, kas atļauj priekšnodokļa iekasēšanas līmenī atskaitīt izmaksas par produktiem, kuri iegādāti demonstrēšanas nolūkiem. Šāda papildu izņēmuma (protams, aizstāvama vispārēji) pieļaušana faktiski nozīmētu, ka atkāpei, kas paredzēta attiecībā uz vienu konkrētu elementu, pēc tam varētu būt tālāka "viļņveida ietekme" visā PVN sistēmā, kā rezultātā tiktu izveidoti vairāki paralēli režīmi "à la carte", kas nepārprotami paplašinātu atkāpes piemērošanas tvērumu [16].

42. Par īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām Tiesa vairākkārt ir atgādinājusi – "kā [PVN] direktīvā paredzētā parastā režīma izņēmums [īpašais režīms ceļojumu aģentūrām] tas ir piemērojams tikai, ciktāl tas ir vajadzīgs tā mērķa sasniegšanai" [17]. Tā ir arī atzinusi šī režīma piemērošanu vienlaicīgi ar attiecīgajām vispārīgajām normām par PVN režīmu, vispārīgās normas piemērojot tiem darījuma aspektiem, uz kuriem neattiecas ceļojumu aģentūrām paredzētā atkāpe [18].

43. Nesaprotu, kā mērķus, kas sasniedzami ar īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām [19], varētu ietekmēt PVN direktīvas 65. panta normas, kas attiecas uz laiku, piemērošana. Ja PVN kļūst iekasējams, saņemot avansa maksājumus, joprojām būtu jāmaksā PVN par ceļojumu pakalpojumiem tajās dalībvalstīs, kurās tie tiek sniegti. Šis PVN netiktu atskaitīts šajās valstīs, bet gan ceļojumu aģentūra to novirzītu klientam un iekasētu lejupējo PVN par savu peļņu, un maksātu to tajā dalībvalstī, kurā tā veic savu saimniecisko darbību.

44. Nešķiet, ka šajā lietā izvirzītie *Skarpa* argumenti grozītu šādu vispārēju secinājumu.

14 Skat. turpmāk šo secinājumu 67. punktu.

15 Spriedums, 2017. gada 14. decembris (C-305/16, EU:C:2017:970, 36.–40. punkts).

16 Skat. arī manus secinājumus lietā (C-305/16, EU:C:2017:651, it īpaši 39.–41. un 50., 58.–60. punkts un tajos minētā judikatūra).

17 Skat., piemēram, spriedumus, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett* un *Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 5. un 34. punkts); 2003. gada 19. jūnijs, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 22. punkts un tajā minētā judikatūra); 2010. gada 9. decembris, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 16. punkts), un 2012. gada 25. oktobris, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Attiecībā uz summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanu uz vietas un trešo personu sniegtajiem pakalpojumiem, skat. 1998. gada 22. oktobra spriedumu *Madgett* un *Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 39. un nākamie punkti).

19 Kas identificēti un apspriesti iepriekš 30.–33. punktā.

45. Pirmkārt, *Skarpa* apgalvo, ka peļņa ir nodokļa režīma būtisks elements. Tādējādi, ja nav zināma precīza peļņa, PVN nekļūst iekasējams. Izvirzīt šo argumentu, šķiet, ir iedvesmojusi Tiesas judikatūra, kas norāda uz to, ka PVN direktīvas 65. panta piemērošanai ir vajadzīgs, lai varētu noteikt visus darījuma elementus [20].

46. Ir taisnība, ka, lai varētu iekasēt PVN par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, judikatūra prasa zināmu noteiktības pakāpi. No sprieduma lietā *BUPA Hospitals* izriet, ka noteiktība faktiski netiek nodrošināta, ja tiek veikti "iepriekšēji noteiktas summas maksājumi [..], kas veikti par precēm, kuras vispārīgi norādītas sarakstā, ko jebkurā brīdī var grozīt, pircējam un pārdevējam panākot kopīgu vienošanos, un no kura pircējs, iespējams, varētu izvēlēties atsevišķas preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkurā brīdī var vienpusēji atsaukt, atgūstot visu iepriekš samaksāto, bet neizmantoto maksājumu" [21].

47. Man ir grūti attiecināt šo judikatūru uz šo lietu. Atšķirībā no faktiskās situācijas minētajās lietās ceļojumu aģentūru sniegto pakalpojumu būtība un saturs parasti ir ļoti labi zināms un noteikts, bieži vien ar lielu precizitāti, kā tika spilgti aprakstīts tiesas sēdē, ieskaitot pat to, ka rezervētā istaba ir ar skatu noteiktā virzienā. Šajos apstākļos ir grūti iedomāties, ka peļņa ir "iekasējamības gadījuma" būtisks elements. Man tas šķiet drīzāk ar nodokļa iekasēšanu saistīts tehnisks aspekts, kas parasti klientam nav zināms, tādējādi neietilpst to darījuma elementu kopumā, kuri jānosaka iepriekš.

48. *Skarpa* apgalvo arī, ka avansa maksājumu aplikšana ar nodokli tad, ja peļņa vēl nav zināma, praksē radītu nopietnas un nesamērīgas grūtības – PVN deklarācijas būtu pastāvīgi jākoriģē. *Skarpa* uzskata, ka tas būtu pretrunā nodokļa režīma mērķiem. Tiesas sēdē atklājās arī, ka šajā paziņojumā faktiski slēpjas divi priekšlikumi: saistībā ar jautājumu par zināšanu (peļņa ir vai nav zināma) un korekciju veikšanas praktiskajām grūtībām.

49. Otrkārt, ciktāl tas attiecas uz jautājumu par to, ka nav zināma peļņa, tiesas sēdē *Skarpa* apstiprināja, ka parasti cenu, ko ceļojumu aģentūras iekasē no klientiem, veido dažādu summu kopums. PVN, ko pēc tam aprēķina un maksā ceļojumu aģentūra, faktiski jau ir iekļauts šajā "katalogā norādītajā cenā". Tādējādi šķiet, ka galīgā peļņa ir jāaprēķina "ar izslēgšanu" tādā nozīmē, ka, no saņemtā maksājuma atskaitot faktiskās izmaksas, atlikums tiek sadalīts peļņā un PVN. Rīkojoties šādā veidā, ceļojumu aģentūra klientam nesūta koriģētus rēķinus.

50. Piemēram: pieņemot, ka ceļojuma cena ir 1000 EUR un izmaksas ir 800 EUR, atlikums 200 EUR ir jāsadala starp peļņu un PVN. Iedomāsimies, ka PVN likme ir 21 %. Tādējādi summa 200 EUR apmērā atbilst 121 %, kura tiks sadalīta PVN, kas ir 34,71 EUR, un peļņā, kura ir 165,29 EUR.

51. Ja nozare darbojas tieši tā, ko, kā es sapratu, tiesas sēdē apstiprināja *Skarpa*, tad līdz ar faktu, ka katalogā norādītajā cenā jau ir iekļauts PVN un ka ceļojumu aģentūras vēlāk neiekasēs PVN atsevišķi, vienīgais loģiskais secinājums, ko varu izdarīt no šiem paziņojumiem, ir šāds: ceļojumu aģentūrai, kas tiek vadīta saprātīgi, lai tā varētu publicēt katalogā jebkādu šādu cenu, patiešām ir jāsagatavo diezgan sīkas aplēses par savām plānotajām izmaksām un paredzēto peļņu.

52. Tādējādi, lai gan precīza peļņa patiešām var nebūt zināma vai nu brīdī, kad tiek veikts avansa maksājums, vai arī tajā brīdī, kad pakalpojums faktiski tiek sniegts, vai pat ievērojami vēlāk (kamēr un ja vien nav veikti visi maksājumi noteiktam piegādātājam un/vai par noteiktu sezonu), nemainīgs paliek fakts, ka jebkura ceļojumu aģentūra, kas nevēlas ciest zaudējumus, pirms noteikta ceļojuma maršruta izveides un reklamēšanas, visticamāk, sagatavo sīkas prognozēto izmaksu aplēses.

20 Spriedumi, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 48. punkts); 2010. gada 16. decembris, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, 31. punkts); 2012. gada 3. maijs, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 26. punkts); 2012. gada 19. decembris, *Orfey Balgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, 28. punkts), un 2013. gada 7. marts, *Efir* (C-19/12, nav publicēts, EU:C:2013:148, 32. punkts).

21 Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals* un *Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 51. punkts).

53. Treškārt, attiecībā uz *Skarpa* minētajām praktiskajām grūtībām, proti, nepieciešamību veikt papildu korekcijas, vienkārši vēlos norādīt, ka tikai ar vienu šādu argumentu nevar pamatot faktisku atkāpšanos no obligātajām PVN normām [22].

54. Turklāt pretēji tam, ko apgalvo *Skarpa*, nekādas šādas praktiskās grūtības nav tādas, ko bija paredzēts novērst, ieviešot peļņas režīmu. Kā paskaidrots iepriekš [23], īpašais nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām tika paredzēts, lai izvairītos no tā, ka ceļojumu aģentūrām PVN atskaitījumi būtu jāpieprasa visā Eiropas Savienībā. Bet tas nebija domāts, lai atbrīvotu ceļojumu aģentūras no visiem administratīvajiem pienākumiem, ar kuriem līdzīgos apstākļos saskaras ikviens nodokļu maksātājs [24].

55. Šāds secinājums, šķiet, ir vēl jo vairāk pamatots, ņemot vērā to, ka, pieņemot pretēju secinājumu, ceļojumu aģentūrai tiktu radīta divkārša finansiāla priekšrocība – tai būtu tiesības maksāt PVN pat pēc pakalpojumu sniegšanas, proti, tad, kad kļūst zināma peļņa, taču iekasēt to no saviem klientiem iepriekš. Es nesaprotu, kā šāda interpretācija varētu nodrošināt visu iesaistīto personu interešu saprātīgu līdzsvaru.

56. Visbeidzot, problēma, kas saistīta ar peļņas provizorisko raksturu brīdī, kad tiek saņemts avansa maksājums, šķiet, neattiecas tikai uz avansa maksājumu. Pēc tiesas sēdē sniegtā apraksta es saprotu – ja ceļojumu aģentūras piegādātāji veic korekcijas, faktiski peļņa var nebūt zināma pat *pēc tam, kad ceļojuma pakalpojumi ir sniegti*.

57. Šis fakts vien uzsver vispārējo problēmu saistībā ar *Skarpa* argumentu šajā jautājumā. Ja ņem vērā tās galīgo loģiskos secinājumu, tad *Skarpa* faktiski lūdz ne tikai atkāpi no PVN direktīvas 65. panta, jo šo pašu argumentu varētu paplašināt, lai izslēgtu arī 63. panta piemērojamību [25]. Turklāt, tā kā brīdī, kad pakalpojumi tiek sniegti, precīza peļņa var nebūt zināma, tad brīdis, kad PVN kļūs iekasējams, faktiski kļūtu pilnībā atkarīgs no pašas ceļojumu aģentūras norādītā brīža, kurā tā uzskata, ka zina precīzu peļņas summu. Tas visdrīzāk nebūs tad, kad attiecīgais pakalpojums tiek sniegts, bet gan vairākas nedēļas vai mēnešus vēlāk vai pat katras sezonas beigās, kad, visticamāk, ir pieejams visu faktisko izmaksu par katru un visiem atsevišķajiem pakalpojumiem pilnīgs un visaptverošs sadalījums. Lieki teikt, ka visu šo laiku attiecīgie resursi valstij nebūtu pieejami [26].

58. Ņemot vērā iepriekš minēto, mans starpposma secinājums ir tāds, ka PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka nodoklis kļūst iekasējams par avansa maksājumiem, ko saņem nodokļa maksātājs, kurš sniedz ceļojuma pakalpojumus, ko apliek ar nodokli saskaņā ar īpašu nodokļa režīmu ceļojumu aģentūrām, kurš paredzēts PVN direktīvas 306.–310. pantā, brīdī, kas noteikts PVN direktīvas 65. pantā, tas ir, saņemot attiecīgo avansa maksājumu.

22 Lai pārliecinātos, ka Tiesa vairākkārt nav atzinusi "praktiskas vai tehniskas grūtības" par pietiekamu iemeslu, lai atkāptos no Savienības normām, skat. spriedumu, 1992. gada 27. oktobris, Komisija/Vācija (C-74/91, EU:C:1992:409, 12. punkts); vai spriedumu, 1996. gada 23. maijs, Komisija/Grieķija (C-331/94, EU:C:1996:211, 12. punkts).

23 Sīkāk – iepriekš 30.–33. punkts.

24 Šajā nozīmē skat. ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] secinājumus lietā *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 79. punkts): "Turklāt, pat ja Sestās direktīvas 26. panta mērķis ir PVN jomā piemērojamos noteikumus pielāgot ceļojumu aģentu darbībai un tādējādi samazināt praktiskās grūtības, kas tiem varētu rasties šajā jomā, ar minēto pantu izveidotais tiesiskā regulējuma režīms atšķirībā no tā, kas izveidots attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem un lauksaimniekiem, netiecas vienkāršot parastajā PVN režīmā noteiktās grāmatvedības prasības." Skat. arī spriedumu, 2003. gada 19. jūnijs, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 25. punkts).

25 Ja nav valsts noteikumu, kas pieņemti, pamatojoties uz PVN direktīvas 66. panta a)–c) punktu.

26 Tiesa nosprieda, ka "[..] PVN jomā nodokļa maksātāji rīkojas kā nodokļa iekasētāji valsts labā", un uzskatīja par pamatotām Sestās direktīvas normas, kuru mērķis ir novērst to, ka "taksācijas periodā tie uzkrāj lielas valsts naudas summas". Spriedums, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

B. Otrais jautājums: kā noteikt PVN, ja ar nodokli apliekamā summa nav zināma

59. Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā tad, ja nodoklis patiešām ir iekasējams, saņemot avansa maksājumu, šis nodoklis ir jānosaka, ja precīzā peļņa, kas ir summa, kurai uzliek nodokli, vēl nav zināma.

60. Valsts ieņēmumu iestādes vadītājs, Polijas un Vācijas valdības, kā arī Komisija piekrīt, ka PVN nebūtu jāiekasē par *saņemto summu*, bet par *peļņu*[27]. Taču ierosinājumi par to, kā šī peļņa būtu jānosaka avansa maksājuma saņemšanas brīdī, atšķiras.

61. Valsts ieņēmumu iestādes vadītājs turpina apgalvot, ka peļņa būtu jānosaka avansa maksājuma saņemšanas brīdī, pamatojoties uz *plānotajām* izmaksām. Vajadzīgās korekcijas ir jāveic pēc tam – nodokļu deklarācijā par attiecīgo pārskata periodu, kurā pakalpojums tika sniegts. Līdzīgi Polijas valdība apgalvo, ka, lai noteiktu peļņu brīdī, kad ir saņemts avansa maksājums, *Skarpa* būtu jāizmanto "funkcionāla pieeja" un jābalstās uz *plānotajām* izmaksām.

62. Tiesas sēdē Vācijas valdība pauda (daļēji) līdzīgu nostāju. Tā apgalvoja, ka, lai noteiktu peļņu, būtu jāņem vērā radušās izmaksas un plānotās (paredzamās) izmaksas. Kā uzskata šī valdība, formulējums "faktiskās izmaksas, ko ceļojumu aģentūra maksā [..]" PVN direktīvas 308. pantā būtu jāsaprot šādi.

63. Komisija uzskata, ka plānoto izmaksu ņemšana vērā, lai noteiktu peļņu avansa maksājuma saņemšanas brīdī, būtu pretrunā PVN direktīvas 308. panta formulējumam. Minētajā normā ir atsauce uz ceļojumu aģentūru "faktiskajām izmaksām"[28]. Tādējādi, lai noteiktu peļņu brīdī, kad tiek saņemts avansa maksājums, var balstīties tikai uz faktiskajām izmaksām līdz maksājuma saņemšanai. Komisijas nostāja atbilst arī iesniedzējtiesas izteiktajam ierosinājumam.

64. Kā tiesas sēdē tika sīkāk apspriests, būtībā ir piecas dažādas iespējas, kā teorētiski atrisināt jautājumu par peļņas aprēķināšanu, ņemot vērā izmaksas, minētajos apstākļos:

i) PVN direktīvas 65. pantu nepiemēro. Saņemot avansa maksājumu, PVN neiekasē, un, lai aprēķinātu PVN, peļņu ņem vērā tad, kad tā ir skaidri zināma (*Skarpa* nostāja);

ii) PVN iekasē, saņemot avansa maksājumu, par saņemto summu (nevis par peļņu). Tas izrietētu no PVN direktīvas 65. panta burtiskas piemērošanas;

iii) PVN būtu jāiekasē par peļņu, kas aprēķināta, no avansā saņemtās summas atņemot *plānoto izmaksu daļu* par konkrēto darījumu. Šī daļa atbilstu tai daļai, par kādu saņemtā summa pārsniedz kopējo pakalpojuma cenu (Valsts ieņēmumu iestādes vadītāja un Polijas valdības nostāja);

iv) PVN būtu jāiekasē par peļņu, bet šī peļņa būtu jānosaka, saņemot avansu, atņemot faktiskās izmaksas, proti, izmaksas, kuras ceļojumu aģentūrai ir faktiski radušās līdz avansa maksājuma saņemšanas brīdim (Komisijas un arī iesniedzējtiesas ieteiktā nostāja);

v) PVN būtu jāiekasē par peļņu, kas arī tiek noteikta avansa maksājuma saņemšanas brīdī, bet pamatojoties uz ceļojumu aģentūras izmaksām līdz avansa maksājuma saņemšanas brīdim *un* plānotajām izmaksām, ja visas plānotās izmaksas vēl nav radušās (Vācijas valdības nostāja).

27 Tā ir arī *Skarpa* (alternatīvā) nostāja ar skaidru nosacījumu, kas izriet no tās piedāvātās atbildes uz pirmo jautājumu, ka PVN direktīvas 65. pants nevar tikt piemērots un ka PVN kļūst iekasējams tikai tad, kad ir zināma peļņa.

28 Kas dažu citu valodu versijās minētas kā *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (franču valodā); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (vācu valodā); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (poļu valodā); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (čehu valodā); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (spāņu valodā).

65. Vienkāršs visu šo (vismaz teorētiski iedomājamo) iespēju uzskaitījums skaidri parāda, ka sniedzamā atbilde nebūt nav skaidra. Tomēr dažas iespējas ir problemātiskākas nekā citas.

66. To iemeslu dēļ, kas tika sīki apspriesti, jau atbildot uz pirmo prejudiciālo jautājumu [29], pirmo nostāju, kuru aizstāv *Skarpa*, vienkārši nevar atbalstīt, dziļāk neizkropļojot visu PVN iekasēšanas sistēmu. Turklāt, ja tiktu izmantota šāda pieeja, kāpēc gan apstāties pie 65. un 63. panta? Iespējams, varētu būt arī citas (vispārīgas) PVN direktīvas normas, ko varētu "ideāli" pielāgot, lai (objektīvi, bez šaubām, pilnīgi pamatoti) nodrošinātu konkrētas nozares konkrētas vajadzības. Taču tas ir tieši tāds ceļš, no kura Tiesa cenšas izvairīties.

67. Jau iepriekš norādīto iemeslu dēļ [30] arī otrā iespēja nav pieņemama. Ir tiesa, ka PVN direktīvas 65. pantā noteikts, ka "nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un *par saņemto summu*" [31]. Tomēr, pieņemot šādu nostāju, tas pēc definīcijas vienmēr (iespējams provizoriski) radītu nesamērīgas sekas, jo šāda sākotnēja summa, kurai uzliek nodokli, pēc definīcijas būtu augstāka par vēlāk noteikto summu, kurai uzliek nodokli. Arī šī iemesla dēļ es uzskatu, ka 65. pantā minētā atsauce uz "saņemto summu" ir jāsaprot kā atgādinājums par vispārējo normu, saskaņā ar kuru nodoklis ir iekasējams par "visu summu, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs [..] ir saņēmis vai saņems [..]". Tas izriet no PVN direktīvas 73. panta [32]. Precīzāk runājot, šajā situācijā es uzskatu, ka PVN direktīvas 65. pantā ietvertais formulējums "par saņemto summu" būtu jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz *saņemto summu, kurai uzliek nodokli*. Saskaņā ar PVN direktīvas 308. pantā ietverto speciālo normu šī summa, kurai uzliek nodokli, ir peļņa. Tādējādi šī speciālā norma ir jāietver PVN direktīvas 65. panta loģikā, jo tajā ir atsauce uz "saņemto summu".

68. Protams, atzīstu, ka no PVN direktīvas 308. panta formulējuma vairāk izrietētu ceturtā un piektā iespēja. Tomēr man ir bail, ka tās vienkārši šķērso līniju, kura atdala grāmatvedību un PVN deklarāciju iesniegšanu, kas ir samērā sarežģīts uzdevums, padarot to par "neiespējamo misiju". Patiešām, ar šādām iespējām, saņemot katru atsevišķo avansa maksājumu, būtu *atkārtoti* un *atšķirīgi* jāveic *atsevišķs* sadalījums visām izmaksām, kas *faktiski* radušās.

69. Tiešām šķiet, ka vairāku iemeslu dēļ tas vienkārši nebūtu iespējams. Pirmkārt, atsevišķi pakalpojumi (mītne un transports) tiek iegādāti vairumā, kamēr dažus tajos ietvertus pakalpojumus pārdod atsevišķi. Ja tas tā patiešām ir, tad kopējo izmaksu proporcija attiecībā uz katru darījumu (katru pakalpojumu), saņemot avansa maksājumu, iespējams, nav zināma, it īpaši tāpēc, ka atsevišķi pārdoto pakalpojumu daudzums, iespējams, laika gaitā ievērojami mainās. Otrkārt, man nav skaidrs, kā šādas faktiskās izmaksas par pakalpojumiem, kas pasūtīti lielos daudzumos, būtu sasaistāmas ar atsevišķi sniegtajiem pakalpojumiem. Treškārt, tas viss kļūst vēl sarežģītāk gadījumos, kad avansa maksājums nav bijis tieši 100 % no cenas, bet gan patiešām tikai daļa no tās, piemēram, 10, 30 vai 50 %.

70. Turklāt visos minētajos gadījumos, pirms ir kļuvusi zināma galīgā situācija, visu faktisko izmaksu atskaitīšana brīdī, kad vai nu ir veikta tikai daļa maksājumu (tikai par dažām pozīcijām lielākā kompleksā ceļojumā) un/vai pat ir samaksāta tikai zināma procentuālā daļa (30 % vai 50 %) no šīs cenas, iespējams, izraisīs negatīvu bilanci. Citiem vārdiem sakot, kādā konkrētā brīdī faktiskās izmaksas, proti, izmaksas, kas ir faktiski radušās, var sasniegt līdz 100 % no visām izmaksām, kamēr avansa maksājums var atbilst tikai 10 % no pakalpojuma cenas. Man nav skaidrs, kā tieši tas būtu jākoriģē vēlāk un vai šādi "īslaicīgi zaudējumi", piemēram, būtu jāuzrāda.

29 Skat. iepriekš šo secinājumu 39.–57. punktu.

30 Iepriekš 37. un 38. punktā.

31 Mans izcēlums.

32 "Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74.–77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām." Atbilstīgi pastāvīgajai judikatūrai galīgā summa, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar vispārējām normām ir faktiski saņemtā atlīdzība, skat., piemēram, (attiecībā uz preču piegādēm) spriedumu, 2001. gada 29. maijs, *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

71. Tādējādi praktisku iemeslu dēļ man šķiet, ka galu galā, ņemot vērā šādu sarežģītību, tas, ko reāli varētu darīt, būtu labākajā gadījumā veikt citu (uz informāciju balstītu) aplēsi par to, kāds varētu būt faktisko izmaksu līmenis. Vienīgā atšķirība būtu tā, ka ceļojumu aģentūrai šāds izvērtējums ar Sīzifa neatlaidību būtu jāveic atkal un atkal – katru reizi, saņemot avansa maksājumu.

72. Tajā pašā laikā, kā jau paskaidrots iepriekš un apstiprināts tiesas sēdē, šķiet, ka informētai ceļojumu aģentūrai ir diezgan detalizēts priekšstats par izmaksām, kas varētu rasties, un peļņu, kādu varētu gūt, saistībā ar konkrēto darījumu.

73. Visi šie apsvērumi ļauj man secināt, ka vissaprātīgākā un vismazāk apgrūtinošā patiešām ir trešā iespēja, ko ierosināja Valsts ieņēmumu iestādes vadītājs un Polijas valdība. Man šķiet, ka, izmantojot šo nostāju, var panākt saprātīgu līdzsvaru starp valsts nodokļu iestādes un nodokļa maksātāja attiecīgajām interesēm, vienlaikus rēķinoties ar iespējamo. Šī pieeja nevienai no minētajām personām nerada pārmērīgu priekšrocību attiecībā pret otru. Tas ir tāpēc, ka, šķiet, nevienai no tām jebkurā attiecīgajā brīdī nebūtu "pārāk daudz naudas" salīdzinājumā ar to, ko šī persona galu galā būs tiesīga saņemt.

74. Valsts ieņēmumu iestādes vadītāja tiesas sēdē sniegtais piemērs arī labi atspoguļo šo loģiku. Ja cena par pakalpojumu ir, piemēram, 1000 poļu zlotu (PLN) ar prognozēto peļņu, kas būtu līdz 20 % no šīs cenas (200 PLN), un klients veic avansa maksājumu 500 PLN apmērā, peļņa, kura jāņem vērā avansa maksājuma saņemšanas brīdī, būtu 100 PLN. PVN būtu jāaprēķina par šo 100 PLN summu, un tas būtu jāiekasē šajā posmā, bet vēlāk, kad ir zināma galīgā peļņa, vajadzības gadījumā jāizdara galīgās korekcijas.

75. Turklāt tā tiek nodrošināts saprātīgs līdzsvars tajā nozīmē, ka nenotiek ne maksājamā nodokļa pārmērīga pārmaksa, ne ieturēšana, un tas ļauj arī pārvaldīt grāmatvedības procesu, ievērojot Tiesas agrāk nospriesto (spriedumos lietās Komisija/Spānija [33] un Komisija/Vācija [34]), ka peļņa ir jānosaka saistībā ar katru darījumu, nevis "vispārēji" par attiecīgo laikposmu. Bet visa izmaksu aprēķināšana saistībā ar katru atsevišķo darījumu (proti, ar katru ceļojuma aģentūras sniegto pakalpojumu) būtu jāveic tikai divreiz. Pirmoreiz tas būtu jādara, veicot sākotnējās aplēses un aprēķinot prognozētās izmaksas pirms cenas noteikšanas pakalpojumam un tā reklamēšanas, un otrreiz pašās beigās – kad ir zināmas visas izmaksas un precīza peļņa.

76. Ņemot vērā iepriekš minēto, tāpēc secinu, ka PVN ir jāaprēķina par peļņu, kas noteikta kā starpība starp avansā saņemto summu un atbilstīgo procentuālo attiecību no kopējām prognozētajām izmaksām par konkrēto darījumu.

77. Atliek norādīt noslēguma apsvērumus. Es atklāti atzīstu, ka manis tikko ierosinātais risinājums nav ideāls. Tomēr, ņemot vērā iezīmēto galējību novēršanas procesu, tas šķiet vismazāk apgrūtinošais un vismazāk neērtais risinājums visām iesaistītajām pusēm, paliekot pie iespējām, kuras joprojām pamatoti var uzskatīt par tādām, kas attiecas uz tiesas veiktas esošo normu interpretācijas jomu.

33 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris (C-189/11, EU:C:2013:587, 101.–104. punkts).

34 Spriedums, 2018. gada 8. februāris (C-380/16, nav publicēts, EU:C:2018:76, 87.–92. punkts).

78. Ar PVN saistītu pienākumu ceļojumu aģentūrām noteikšanas gaitā nākas saskarties ar grūtībām, ko rada īslaicīgas nesakritības starp saņemto summu no cenas, no vienas puses, un attiecīgajām izmaksām, no otras puses. Peļņas aprēķināšana šādos apstākļos, kā to rāda dalībvalstu pieredze, ir diezgan sarežģīts uzdevums. Dažās dalībvalstīs šīs grūtības ir tikušas novērstas, konkrētā laikposmā ieviešot vienotas likmes peļņu [35]. Turklāt priekšlikums, kura mērķis bija ieviest vienotu likmi ceļojumu aģentūru peļņas aprēķināšanai, tika iesniegts 2002. gadā [36]. Tomēr 2014. gadā no tā atteicās. Turklāt, ņemot vērā Tiesas spriedumus lietās Komisija/Spānija [37] un Komisija/Vācija [38], šī pieeja šķiet problemātiska.

79. Šādos (jau) sarežģītos apstākļos es piekrītu Vācijas valdības vispārīgajam priekšlikumam, ka ir ieteicams censties panākt risinājumu, kas rada mazāk, nevis vairāk papildu grūtību. Zināma deva ironijas piemīt arī tam apstāklim, ka gandrīz visi lietas dalībnieki un ieinteresētās personas tiesas sēdē norādīja, ka īpašie nodokļa režīmi tika ieviesti, lai vienkāršotu sistēmas darbību, vienlaikus nonākot pie pārsteidzoši atšķirīgiem viedokļiem par to, ko šādai vienkāršošanai būtu jānozīmē konkrētajos apstākļos saistībā ar īpašo nodokļa režīmu ceļojumu aģentūrām. Ņemot vērā arī šādu ievērojamu *viedokļu daudzveidību vienkāršošanas jomā*, es pieņemu, ka būtu ieteicams atstāt turpmākos vienkāršošanas pasākumus šajā ziņā Savienības likumdevēja un/vai Savienības tiesībās noteiktajās robežās – valstu likumdevēju ziņā.

V. Secinājumi

80. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai atbildēt *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) šādi:

1) Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz avansa maksājumiem, ko nodokļa maksātājs ir saņēmis, sniedzot ceļojumu pakalpojumus, kuriem saskaņā ar Direktīvas 2006/112 306.–310. pantu ir piemērojams īpašs nodokļa režīms ceļojumu aģentūrām, nodoklis kļūst iekasējams tās pašas direktīvas 65. pantā noteiktajā brīdī, tas ir tad, kad ir saņemts attiecīgais avansa maksājums.

2) Tajā brīdī PVN ir jāaprēķina par peļņu, kas noteikta kā starpība starp avansā saņemto summu un atbilstīgo procentuālo attiecību no kopējām prognozētajām izmaksām par konkrēto darījumu.

35 Kā *Skarpa* atbilstīgi norādīja tiesas sēdē, dažādie valstu risinājumi tika aprakstīti Komisijas sagatavotajā ziņojumā *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform* [Pētījums par PVN īpašā nodokļa režīma ceļojumu aģentūrām pārskatīšanu un reformas iespējām], nobeiguma ziņojums TAXUD/2016/AO-05, 2017. gada decembris (pieejams tiešsaistē Eiropas Komisijas tīmekļvietnē). Šajā ziņojumā ir minēts, ka aptuveni 14 dalībvalstīs ir paredzēta šāda alternatīva.

36 Priekšlikums Padomes Direktīvai (2002. gada 8. februāris), ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz īpašo PVN režīmu ceļojumu aģentūrām, COM(2002) 64, galīgā redakcija (OV 2002, C 126E, 390. lpp.). Tāpat arī PVN komiteja uzskatīja, ka ir pieņemami izmantot vispārējo aprēķinu: "Komiteja arī nolēma, ka ceļojumu aģentūrām piemērotais peļņas aplikšanas ar nodokli princips neliedz noteikt peļņu par visiem darījumiem, pamatojoties uz to pašu formulu konkrētā laikposmā." (*Guidelines resulting from the 17th meeting of 4 to 5 July 1984*, XV/243/84 [Pamatnostādnes, kas izriet no lēmumiem 17. sanāksmē 1984. gada 4. un 5. jūlijā, XV/243/84]). Skat. *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 2 July 2018)* [Pamatnostādnes, kas izriet no lēmumiem PVN komitejas sanāksmēs (līdz 2018. gada 2. jūlijam)], pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris (C-189/11, EU:C:2013:587, 101.–104. punkts).

38 Spriedums, 2018. gada 8. februāris (C-380/16, nav publicēts, EU:C:2018:76, 87.–92. punkts).