

Lieta C-31/10

Minerva Kulturreisen GmbH

pret

Finanzamt Freital

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 26. pants – ?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem – Piem?rošanas joma – Operas bi?ešu tirdzniec?ba, nesniedzot papildpakalpojumus

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – ?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem

(Padomes Direkt?vas 77/388 26. pants)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 26. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nav piem?rojams operas bi?ešu atseviš?ai tirdzniec?bai, ko veic ce?ojumu a?ents, nesniedzot ce?ojuma pakalpojumus.

Ar šo ties?bu normu ir noteikts iz??mums no visp?r?j? regul?juma par nodok?a b?zi, cikt?l t? piem?rojama noteiktiem ce?ojumu a?entu un ce?ojumu r?kot?ju dar?jumiem, un k? Sestaj? direkt?v? paredz?t? parast? rež?ma iz??mums šis pants ir j?piem?ro tikai tikt?l, cikt?l tas ir vajadz?gs t? m?r?a sasniegšanai.

Š? ?paš? regul?juma piem?rošana darb?bai, kad ce?ojumu a?ents tikai tirgo bi?etes uz izr?d?m, nesniedzot ce?ojuma pakalpojumus, izkrop?otu konkurenci, ?emot v?r?, ka viena un t? pati darb?ba tiktu atš?ir?gi aplikta ar nodokli atkar?b? no t?, vai saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš tirgo min?t?s bi?etes, ir ce?ojumu a?ents.

(sal. ar 16., 24. un 25. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2010. gada 9. decembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – 26. pants – ?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem – Piem?rošanas joma – Operas bi?ešu tirdzniec?ba, nesniedzot papildpakalpojumus

Lieta C-31/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācijas) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2009. gada 10. decembrī un kas Tiesa reģistrēta 2010. gada 20. janvārī, tiesvedībā

Minerva Kulturreisen GmbH

pret

Finanzamt Freital.

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vārā rakstveida procesu,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Minerva Kulturreisen GmbH* vārā – P. Frōlers [*P. Fröhler*], kārā A. Kellnere [*A. Kellner*] un B. Juštēna [*B. Juschten*],
- *Finanzamt Freital* vārā – V. Rummērs [*V. Rummer*],
- Vācijas valdības vārā – J. Mellērs [*J. Möller*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārā – K. Georgiādis [*K. Georgiadis*] un K. Pulaks [*C. Poulakos*], kārā M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,
- Portugāles valdības vārā – L. Inēšs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

ģemot vārā pāc ģenerālvokāta uzklaušānas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kārā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kārā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apģrozģjuma nodokģiem – Kopģja pievienotģs vģrtģbas nodokģu sistģma: vienota aprģģinu bģze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāķ tekstģ – “Sestģ direktģva”), 26. pantu.

2 Šis lģgums ir iesnieģts saistģbģ ar tiesvedģbu starp *Minerva Kulturreisen GmbH* (turpmāķ tekstģ – “*Minerva*”) un *Finanzamt Freital* [Fraitģlas Finanģu pģrvaldi] (turpmāķ tekstģ – “*Finanzamt*”) par Sestģs direktģvas 26. pantģ paredģģtģ ģpaģģ reģģma ceģojumu aģentģiem piemģroģanu

operas bi?ešu atseviš?ai tirdzniec?bai, ko veic ce?ojumu a?ents, nesniedzot papildpakalpojumu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 26. panta ar nosaukumu “?pašs rež?ms ce?ojumu a?entiem”, kurš *ratione temporis* ir piem?rojams pamata tiesved?b?, 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Gad?jum?, ja ce?ojumu a?enti veic dar?jumus ar klientiem paši sav? v?rd?, bet izmanto citu nodok?a maks?t?ju pieg?des un pakalpojumu, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas, dal?bvalstis piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli ce?ojumu a?entu darb?bai saska?? ar š? panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ce?ojumu a?entiem, kuri darbojas tikai k? starpnieki un nodok?u uzskaiti veic saska?? ar 11. panta A da?as 3. punkta c) apakšpunktu. Šaj? pant? j?dziens “ce?ojumu a?enti” ietver ar? ce?ojumu r?kot?jus.

2. Visus dar?jumus, ko ce?ojumu a?ents veic sakar? ar ce?ojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ce?ojumu a?ents sniedzis ce?ot?jam. Tam uzliek nodokli dal?bvalst?, kur? ce?ojumu a?ents ir izv?rsis savu uz??m?jdarb?bu vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras ce?ojumu birojs ir sniedzis pakalpojumu. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodok?a 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratn? par šo pakalpojumu ir ce?ojumu a?enta pe??as da?a, tas noz?m? starp?bu starp kop?jo summu, kuru maks? ce?ot?js, bez pievienot?s v?rt?bas nodok?a, un citu nodok?a maks?t?ju veikto pieg?žu un sniegto pakalpojumu faktiskaj?m izmaks?m ce?ojumu birojam, ja šie dar?jumi dod tiešu labumu ce?ot?jam.”

Valsts tiesiskais regul?jums

4 V?cijas 1993. gada Likuma par apgroz?juma nodokli (1993. gada *Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993 I, 565.* lpp.; turpm?k tekst? – “*UStG*”) 25. pant? ir noteikts:

“1. Turpm?k min?t?s ties?bu normas attiecas uz t?diem uz??m?ja sniegtiem ce?ojumu pakalpojumiem, kas nav paredz?ti pakalpojuma sa??m?ja uz??mumam, ja uz??m?js veic dar?jumus ar pakalpojuma sa??m?ju sav? v?rd? un izmanto trešo personu sniegtus ce?ojumu pakalpojumus. Uz??m?ja sniegtie pakalpojumi ir uzskat?mi par citiem pakalpojumiem. [...] Trešo personu sniegtie pakalpojumi ir trešo personu veikt?s pre?u pieg?des un citi pakalpojumi, no kuriem labumu g?st tieši ce?ot?ji.

2. [...]

3. Citu pakalpojumu v?rt?ba atbilst starp?bai starp summu, ko pakalpojuma sa??m?js maks?, lai sa?emtu pakalpojumu, un summu, ko uz??m?js maks? par trešo personu pakalpojumiem. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis netiek iek?auts nodok?a b?z?. [...]

[..]”

Pamata lieta un prejudici?lais jaut?jums

5 *Minerva* ir ce?ojumu a?ents. Laik? no 1993. l?dz 1998. gadam *Minerva* ieg?d?j?s bi?etes uz Dr?zdenes Saksijas operas (*Semperoper*) izr?d?m un sav? v?rd? un uz sava r??ina t?s t?l?k p?rdeva gala pat?rt?jiem un ce?ojumu a?entiem vai nu saist?b? ar pašas *Minerva* citiem sniegtajiem pakalpojumiem, proti, t?diem pakalpojumiem k? izmitin?šana, pils?tas ekskursijas, transporta pakalpojumi vai ?din?šana, vai bez šiem pakalpojumiem.

6 *Minerva* uzskat?ja, ka ien?kumi no min?to izr?žu bi?ešu atseviš?as tirdzniec?bas ar? ir

j?apliek ar nodokli par pe??as da?u, piem?rojoj *UStG* 25. pantu. Tom?r *Minerva* tika aplikta ar nodokli par š?m darb?b?m, nepiem?rojoj šo nodok?u rež?mu.

7 *Minerva* iesniegto s?dz?bu par 2000. gada 28. septembra pazi?ojumiem par nodokli par 1993.–1997. gadu un 2001. gada 27. marta pazi?ojumu par nodokli par 1998. gadu *Finanzamt* noraid?ja, pamatojoties uz to, ka, p?rkot un t?l?k p?rdodot izr?žu bi?etes, *Minerva* nesniedz “ce?ošanas iesp?ju nodrošin?šanas” pakalpojumus un attiec?gi *Minervas* darb?bas neatš?iras no profesion?lu izr?žu bi?ešu tirgot?ju darb?b?m.

8 Ar 2008. gada 11. febru?ra l?mumu *Sächsisches Finanzgericht* [Saksijas Finanšu tiesa] apstiprin?ja *Finanzamt* nost?ju un attiec?gi noraid?ja *Minerva* celto pras?bu par *Finanzamt* l?mumu noraid?t t?s s?dz?bu.

9 *Minerva* par šo l?mumu iesniedza *Revision* [kas?cijas] s?dz?bu iesniedz?jties?. Vien?gais jaut?jums, kurš ir radies šaj? ties?, ir par to, vai bi?ešu tirgošana gala pirc?jiem, nesniedzot papildpakalpojumus, ir aplikama ar nodokli par pe??as da?u, piem?rojoj *UStG* 25. pantu.

10 Savas kas?cijas s?dz?bas pamatojumam *Minerva* nor?da, ka ce?ojumu a?enta izr?žu bi?ešu tirdzniec?ba ir j?uzskata par “ce?ojuma pakalpojumu” *UStG* 25. panta noz?m?, jo *Minerva* uzskata, ka min?to bi?ešu tirdzniec?ba ir pakalpojums, kas ir da?a no [ce?ojumu a?enta] daž?du ce?ošanas iesp?ju un ce?ošanas pakalpojumu kataloga.

11 ?emot v?r? Tiesas 1992. gada 12. novembra spriedumu liet? C?163/91 *Van Ginkel (Recueil* , l?5723. lpp.), iesniedz?jtiesa vaic?, vai ce?ojumu a?ents, kas darbojas sav? v?rd?, var b?t nodok?a par pe??as da?u maks?t?js Sest?s direkt?vas 26. panta izpratn? par pe??u, kuru tas ir guvis, tirgojot bi?etes uz izr?d?m, vai ar?, lai tas var?tu izmantot šo nodok?u rež?mu, ir nepieciešams, lai atseviš?? pakalpojums ietilptu šaj? noteikum? paredz?to saimniecisk?s darb?bas subjektu pamatpakalpojums.

12 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* [Feder?l? Finanšu tiesa] nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [Sest?s direkt?vas] 26. pant? min?tais “?pašais rež?ms ce?ojumu a?entiem” ir piem?rojams ar? ce?ojumu a?enta operas bi?ešu atseviš?ai tirdzniec?bai, nesniedzot papildpakalpojumus?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

13 Uzdodot savu jaut?jumu, iesniedz?jtiesa vaic?, vai Sest?s direkt?vas 26. pant? paredz?tais ?pašais rež?ms attiecas uz visiem ce?ojumu a?enta sniegtajiem pakalpojumiem vai ar? min?to rež?mu var piem?rot ce?ojumu a?enta sniegtam pakalpojumam tikai tad, ja taj? ietilpst ce?ojuma pakalpojums.

14 Pirmk?rt, Sest?s direkt?vas 26. panta 1. punkt? ir preciz?ts, ka šaj? noteikum? paredz?tais ?pašais rež?ms ir piem?rojams ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem, ja tie dar?jumus ar klientiem veic paši sav? v?rd? un ja tie ce?ošanas iesp?ju nodrošin?šanai izmanto citu nodok?a maks?t?ju pieg?des un pakalpojumus.

15 T?d?j?di no paša š? noteikuma teksta izriet, ka, lai ce?ojumu a?enta pakalpojumu sniegšanai var?tu piem?rot šaj? noteikum? defin?to ?pašo rež?mu, t? m?r?im ir j?b?t ce?ošanas iesp?ju nodrošin?šanai.

16 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka ar Sest?s direkt?vas 26. pantu ir noteikts iz??mums no visp?r?jiem noteikumiem par nodok?a b?zi, kas piem?rojama noteiktiem ce?ojumu a?entu un ce?ojumu r?kot?ju dar?jumiem, un k? Sestaj? direkt?v? paredz?t? parast? rež?ma iz??mums tas ir

piemērojams tikai tiktāl, ciktāl tas ir vajadzīgs tās 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 pašreizējā režīma mērķis ir pielāgot piemērojamās tiesības pašreizējām ceļojumu aģentūru un ceļojumu rīkotāju darbības patnābām (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, paši transporta un izmitināšanas pakalpojumu, sniegšana, kas tiek veikta gan daļēvalsts teritorijā, kur atrodas uzņēmuma juridiskā adrese vai pastāvīgs uzņēmums, gan ārpus tās. Vispārīgo noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, kas varētu radīt šķērslis 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 pašreizējais režīms attiecas uz jebkuru atsevišķu ceļojumu aģentūru vai ceļojumu rīkotāju sniegtu pakalpojumu.

20 Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *Van Ginkel* 23. punktā ir nospriedusi, ka ceļojumu aģentūras 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 sastāva, un šāds nodokļu režīms būtu pretrunā minētās direktīvas mērķiem.

21 Tādējādi no šā sprieduma izriet, ka Tiesa ir nevis nospriedusi, ka Sestās direktīvas 26. pantā minētais pašreizējais režīms attiecas uz jebkuru ceļojumu aģentūras sniegtu pakalpojumu, kas nav saistīts ar ceļojumu, bet gan, ka minētā noteikuma piemērošanas jomā ietilpst ceļojumu aģentūras sniegti izmitināšanas [pakalpojumi], pat ja šāji pakalpojumi ietilpst tikai izmitināšanā, 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, paši transporta un izmitināšanas jomā.

23 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 26. pantā paredzētajā pašreizējā režīmā neietilpst ceļojumu aģentūras veikta operas biēšu tirdzniecība, nesniedzot ceļojuma pakalpojumus.

24 Turklāt ir jāatzīmē, ka šā pašreizējā režīma piemērošana tādai darbībai, kāda ir aplūkota pamata lietā, kad ceļojumu aģentūras tiek tikai tirgo biētes uz izrādēm, nesniedzot ceļojuma pakalpojumus, – ir emotīvs, ka viena un tā pati darbība tiktu atšķirīgi aplikta ar nodokli atkarībā no tā, vai saimnieciskās darbības subjekts, kurš tirgo minētās biētes, ir ceļojumu aģentūras, – izkropotu konkurenci.

25 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 26. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nav piemērojams operas biēšu atsevišķai tirdzniecībai, ko veic ceļojumu aģentūras,

nesniedzot ceļojuma pakalpojumu.

Par tiesāšanas izdevumiem

26 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas 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]

* Tiesvedības valoda – vācu.