

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?rj? 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 Tiesā reģistrēts 2010. gada 20. janvārī, tiesvedībā

Minerva Kulturreisen GmbH

pret

Finanzamt Freital.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referents), M. Ilešičs [M. Ilešić], 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* vārdā – P. Frōlers [P. Fröhler], kā arī A. Kellnere [A. Kellner] un B. Juštēna [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. Inēss Fernandišs [L. Inez Fernandes], pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – D. Triandafilu [D. Triantafyllou], pārstāvis,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums 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 paredzēto pašreizējā ceļojumu aģentiem piemērošanu

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

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 pakalpojumus, 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 pakalpojumus. 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*, *BGBI.* 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?r?t?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

jāpauk ar nodokli par peļņas daļu, piemērojot UStG 25. pantu. Tomēr *Minerva* tika aplikta ar nodokli par šāmu darbību, 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, pārkot un tālāk pārddodot izrēžu biētes, *Minerva* nesniedz “ceļošanas iespēju nodrošināšanu” pakalpojumus un attiecīgi *Minervas* darbības neatšķiras no profesionālu izrēžu biēšu tirgotāju darbību.

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 biēšu tirgošana gala pircējiem, nesniedzot papildpakalpojumus, ir aplikama ar nodokli par peļņas daļu, piemērojot UStG 25. pantu.

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

11 Ēmot 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 biētes uz izrēžu, vai arī, lai tas varētu izmantot šo nodokļu režīmu, ir nepieciešams, lai atsevišķi pakalpojumi ietilptu šajā noteikuma 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 “pašais režīms ceļojumu aģentiem” ir piemērojams arī ceļojumu aģenta operas biēšu atsevišķai tirdzniecībai, nesniedzot papildpakalpojumus?”

Par prejudiciālo jautājumu

13 Uzdodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa vaicā, vai Sestās direktīvas 26. pantā paredzētais pašais 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. punkts ir precīzs, ka šajā noteikuma paredzētais pašais 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 šā noteikuma teksta izriet, ka, lai ceļojumu aģenta pakalpojumu sniegšanai varētu piemērot šajā noteikuma definēto pašo režīmu, tām mērķim ir jābūt ceļošanas iespēju nodrošināšanai.

16 Otrkārt, ir jāatgādina, ka ar Sestās direktīvas 26. pantu ir noteikts izņēmums no vispārīgiem noteikumiem par nodokļa bēzi, kas piemērojama noteiktiem ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju darījumiem, un kā Sestajā direktīvā paredzēto parasto režīma izņēmums tas ir

piem?rojams tikai tikt?l, cikt?l tas ir vajadz?gs t? m?r?a sasniegšanai (1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?308/96 un C?94/97 *Madgett un Baldwin, Recueil*, I?6229. lpp., 5. un 34. punkts, k? ar? 2003. gada 19. j?nija spriedums liet? C?149/01 *First Choice Holidays, Recueil*, I?6289. lpp., 21. un 22. punkts).

17 Trešk?rt, Sest?s direkt?vas 26. pant? paredz?t? ?paš? rež?ma m?r?is ir piel?got piem?rojam?s ties?bas ?pašaj?m ce?ojumu a?entu un ce?ojumu r?kot?ju darb?bas ?patn?b?m (iepriekš min?tie spriedumi apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 18. punkts, k? ar? liet? *First Choice Holidays*, 23. punkts).

18 Šaj? saist?b? no judikat?ras izriet, ka šai darb?bai ir rakstur?gi, ka taj? visbiež?k tiek apvienota vair?ku pakalpojumu, ?paši transporta un izmitin?šanas pakalpojumu, sniegšana, kas tiek veikta gan dal?bvalsts teritorij?, kur atrodas uz??muma juridisk? adrese vai past?v?gs uz??mums, gan ?rpus t?s. Visp?r?jo noteikumu par nodok?a uzlikšanas vietu, nodok?a b?zi un priekšnodok?a atskait?šanu piem?rošana rad?tu šiem uz??mumiem praktiskas gr?t?bas sniegto pakalpojumu liel? skaita un lokaliz?cijas d??, kas var?tu rad?t š??rsli to darb?bai (skat. iepriekš min?tos spriedumus apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 18. punkts, k? ar? liet? *First Choice Holidays*, 24. punkts).

19 Turkl?t ir j?nor?da, ka, pret?ji Grie?ijas vald?bas apgalvotajam, no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Van Ginkel* neb?tu j?secina, ka Sest?s direkt?vas 26. pant? paredz?tais ?pašais rež?ms attiecas uz jebkuru atseviš?u ce?ojumu a?enta vai ce?ojumu r?kot?ja sniegtu pakalpojumu.

20 Tiesa iepriekš min?t? sprieduma liet? *Van Ginkel* 23. punkt? ir nospriedusi, ka ce?ojumu a?enta sniegto pakalpojumu izsl?gšana no Sest?s direkt?vas 26. panta piem?rošanas jomas, pamatojoties uz to, ka tie ietver tikai izmitin?šanu, nevis ce?ot?ja transport?šanu, novestu pie sarežž?ta nodok?u rež?ma, kur? pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? piem?rojamie noteikumi b?tu atkar?gi no katram ce?ot?jam pied?v?to pakalpojumu sast?vda??m, un š?ds nodok?u rež?ms b?tu pretrun? min?t?s direkt?vas m?r?iem.

21 T?d?j?di no š? sprieduma izriet, ka Tiesa ir nevis nospriedusi, ka Sest?s direkt?vas 26. pant? min?tais ?pašais rež?ms attiecas uz jebkuru ce?ojumu a?enta sniegtu pakalpojumu, kas nav saist?ts ar ce?ojumu, bet gan, ka min?t? noteikuma piem?rošanas jom? ietilpst ce?ojumu a?enta sniegti izmitin?šanas [pakalpojumi], pat ja šaj? pakalpojum? ietilpst tikai izmitin?šana, bet neietilpst transports.

22 T?pat no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Van Ginkel* 24. punkta izriet, ka Sest?s direkt?vas 26. panta piem?rošanas joma neattiecas uz pakalpojumu, ja to nepapildina ce?ojuma pakalpojumi, ?paši transporta un izmitin?šanas jom?.

23 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka Sest?s direkt?vas 26. pant? paredz?taj? ?pašaj? rež?m? neietilpst ce?ojumu a?enta veikta operas bi?ešu tirdzniec?ba, nesniedzot ce?ojuma pakalpojumus.

24 Turkl?t ir j?atz?m?, ka š? ?paš? rež?ma piem?rošana t?dai darb?bai, k?da ir apl?kota pamata liet?, kad ce?ojumu a?ents tikai tirgo bi?etes uz izr?d?m, nesniedzot ce?ojuma pakalpojumus, – ?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, – izkrop?otu konkurenci.

25 T?d?j?di uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 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 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.