

ENERĢĻADVOKĀTA FILIPA LEŽA [PHILIPPE LÉGER] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 12. maijā (1)

Lieta C-291/03

My Travel plc

pret

Commissioners of Customs & Excise

[VAT and Duties Tribunal, Manchester (Apvienotā Karaliste), lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

PVN – Sestās PVN direktīvas 26. pants – Režims ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem – Pašu sniegti pakalpojumi un pakalpojumi, kas iegādāti no trešām personām – Nodokļa bāzes aprēķina metode – Kompleksā ceļojuma cenas sadalīšana starp iegādātiem pakalpojumiem un pašu sniegtajiem pakalpojumiem – Tirgus vārtības kritērija piemērošana

1. Sestās direktīvas 77/388/EEK (2) 26. pantā noteikts, ka pasākums, kas pievienots vārtības nodokļa (PVN) tiesiskajai regulējuma režimā ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju darbībā. Šis pasākums režimā piemērojams ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem, kas par vienotu kompleksā ceļojuma cenu ceļotājiem piedāvā pakalpojumus, kuros ietilpst arī no trešām personām iegādāti pakalpojumi ceļotāju izmitināšanai un transportāšanai. Atbilstoši šim tiesiskajai regulējuma režimam PVN aprēķināšanas bāze neveido visā ceļojuma cena bez nodokļa, bet gan ceļojumu aģenta peļņas daļa, t.i., starpība starp ceļotāja maksāto cenu bez nodokļa un ceļojumu aģenta izmaksām par pakalpojumiem, kas iegādāti no trešām personām.

2. Tiesa 1998. gada 22. oktobra spriedumā apvienotās lietās *Madgett un Baldwin* (3) precizējusi, ka gadījumos, kad pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedz par kompleksā ceļojuma cenu, veido gan pakalpojumi, kas iegādāti no trešām personām, gan pašu sniegtie pakalpojumi, Sestās direktīvas 26. pantā noteiktais pasākums tiesiskajai regulējuma režimā attiecas vienīgi uz trešo personu sniegtajiem pakalpojumiem.

3. Tiesa izteikusies arī par metodi, kas piemērojama, lai kompleksā ceļojuma cenā nošķirtu to cenas daļu, kas attiecas uz ceļojumu aģenta pašu sniegtajiem pakalpojumiem. Precīzāk, bijis jānoskaidro, vai, piemērojot šādu metodi, jāņem vērā attiecīgā pakalpojuma faktiskās izmaksas to sniedzējam, kā paredzēts Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotās Karalistes tiesību aktos, vai tomēr to tirgus vārtība. Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmumam nevar pieprasīt uz viņa sniegtajiem pakalpojumiem attiecināmo vienotās kompleksās cenas daļu nošķirt pēc faktiskā izmaksu kritērija, ja ir iespējams to paveikt pēc tādā pašā pakalpojumu tirgus vārtības.

4. Pamatojoties uz minēto spriedumu, uzņēmums *Airtours*, vārtības kļuvis par *My Travel plc* (4),

Apvienotaj? Karalist? ar PVN aplikts t?risma ce?ojumu r?kot?js, kas bija apr??in?jis savu nodok?a par?du par 1995.–1999. gadu, piem?rojot faktisko izmaksu krit?riju, v?rs?s pie attiec?g?s nodok?a administr?cijas ar l?gumu p?rr??in?t nodok?a par?da apm?ru par atseviš?iem gadiem, piem?rojot tirgus v?rt?bas krit?riju.

5. *VAT and Duties Tribunal, Manchester* (Apvienot? Karaliste), Tiesai l?dz skaidrojumu, vai t?ds t?risma ce?ojumu r?kot?js k? *My Travel* var p?rr??in?t savu PVN par?du atbilstoši iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* aprakst?tajai tirgus v?rt?bas metodei un, ja t?, ar k?diem nosac?jumiem tas dar?ms.

I – Atbilstoš?s ties?bu normas

A – *Sest?s direkt?vas 26. pants*

6. Ce?ojumu a?entu un t?risma ce?ojumu r?kot?ju sniegtos pakalpojumus raksturo tas, ka visbiež?k par kompleks? ce?ojuma cenu faktiski tiek sniegti vair?ki pakalpojumi ce?ot?ju transport?šanai un izmitin?šanai, un tie tiek ?stenoti gan t?s dal?bvalsts teritorij?, kur? atrodas uz??muma juridisk? adrese vai kur? tas izv?rsis uz??m?jdarb?bu, gan ar? ?rpus t?s.

7. Ar nodok?a apr??in?šanas vietu, b?zi un apr??in?t? nodok?a apm?ra samazin?šanu saist?to Kopienu ties?bu noteikumu piem?rošana, ?emot v?r? sniegto pakalpojumu skaitu un vietu, min?t? veida uz??mumiem rad?tu praktiskas gr?t?bas, kas pat var?tu apdraud?t vi?u darb?bu. T?p?c, lai atg?tu jau samaks?tu nodokli, kas apr??in?ts par pakalpojumiem, kas ce?ojuma r?košanai ieg?d?ti no treš?m person?m, attiec?gajiem uz??mumiem b?tu j?izpilda administrat?v?s formalit?tes katr? no valst?m, kur? tie min?tos pakalpojumus ieg?d?jušies.

8. Sest?s direkt?vas 26. panta m?r?is t?tad ir attiec?gajiem uz??mumiem vienk?ršot Kopienas ties?bu noteikumu piem?rošanu PVN jom? (5) un jo ?paši paredz?t iesp?ju atskait?t jau samaks?tu nodokli, lai kur? dal?bvalst? tas ar? neb?tu iekas?ts (6).

9. T?d?j?di ar to izveidots ?pašs tiesisk? regul?juma rež?ms, kas ir labv?l?gs ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem, kuri veic dar?jumus ar ce?ot?jiem paši sav? v?rd?, bet, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas, izmanto citu nodok?a maks?t?ju pieg?des un pakalpojumus (7).

10. Atbilstoši šim rež?mam visi ce?ojumu a?enta veiktie dar?jumi uzskat?mi par vienu pakalpojumu, kas sniegts dal?bvalst?, kur ir attiec?g? a?enta juridisk? adrese vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras tas ir sniedzis pakalpojumus (8).

11. Šaj? ?pašaj? rež?m? paredz?ts ar? iz??mums no Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt? noteikt? visp?r?g? rež?ma, saska?? ar kuru summa, kurai uzliek PVN, ir visa atl?dz?ba, kuru pieg?d?t?js ir sa??mis no klienta (9). Direkt?vas 26. panta 2. punkta trešaj? teikum? ir noteikts:

“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.”

12. Ne vien nodokļa aprēķināšanas bāze samazināta līdz peļņas daļai, bet arī “[PVN summu], ko citi nodokļa maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģenta par 2. punktā aprakstītajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam, nav tiesību nedz atskaitīt, nedz atmaksāt nevienā dalībvalstī” (10).

B – *Valsts tiesības*

13. Sestās direktivas 26. pants Apvienotās Karalistes tiesību sistēmā transponēts ar 1994. gada likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Value Added Tax Act 1994*) 52. pantu, kas ar 1987. gada noteikumiem par pievienotās vērtības nodokli ceļojumu rīkotājiem (*Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987*).

14. Peļņas starpības aprēķināšanas režīms, ko piemēro ceļojumu rīkotājiem, kuri ceļotājiem sniedz pakalpojumus, kas iegūti no trešām personām, attiecībā uz pamata prāvā vērtēto taksācijas periodu noteikts *Commissioners of Customs & Excise* (11) Paziņojumā 709/5/88, bet vēlāk – Paziņojumā 709/5/96 par ceļojumu rīkotāju [ienesīguma] starpības režīmu, sauktu par “*Tour Operators' Margin Scheme*” (režīms par ienesīguma starpību, kas piemērojams tīrisma ceļojumu rīkotājiem). Iesniedzītāja norādījusi, ka šīs tiesvedības vajadzībām abos paziņojumos noteiktie tiesiskie regulējuma režīmi var tikt uzskatīti par identiskiem (12).

15. TOMS režīms noteikts, ka ceļojumu rīkotājiem, kuru sniegtie kompleksie pakalpojumi ietver gan no trešām personām iegādātus pakalpojumus, gan pašu sniegtos pakalpojumus, par komplekso pakalpojumu saņemto kopējā cena ir sadalāma starp abām minētajām pakalpojumu kategorijām. Iegādāto pakalpojumu cena atbilst summai, ko tīrisma ceļojuma rīkotājam par to pieprasījusi attiecīgā trešā persona – faktiskais pakalpojuma sniedzējs. Paša sniegto pakalpojumu cenu nosaka pēc šī ceļojuma rīkotāja aprēķiniem. Kad ceļojuma rīkotājs nošķir summas, kas atbilst iegādāto un paša sniegto pakalpojumu cenai, šo cenu kopsumma jāatēņem no kompleksā pakalpojuma vienotās cenas, un tādā iegūtā kopējā peļņā. Kopējā peļņa tad jāsadala atbilstoši paša sniegto pakalpojumu daļas proporcijai pret iegādāto pakalpojumu daļu. Iegādāto pakalpojumu daļai piemēro Sestās direktivas 26. panta tiesiskie regulējuma režīmu, bet paša sniegtajiem pakalpojumiem atbilstošajai kopējās cenas daļai aprēķina nodokli atbilstoši šajā direktīvā ietvertajam vispārīgajam tiesību normam.

C – *Spriedums apvienotajās lietās Madgett un Baldwin*

16. Madžets [*Madgett*] un Boldvins [*Baldwin*] vadīja viesnīcu Devonā, Anglijā. 90 % viņu klientu izmantoja komplekso piedāvājumu, t.i., maksāja fiksētu cenu, par kuru viņiem tika nodrošināta izmitināšana ar puspensiju, transportāšana no dažādiem vietām un vienas dienas ekskursija ar autobusu. Pārējie viesnīcas klienti paši gādāja par savu transportu līdz viesnīcai un atpaka, nevarēja doties tīrisma ekskursijā un par to maksāja citu cenu. Madžets un Boldvins savu klientu nogādāšanai līdz viesnīcai un ekskursijām ar autobusu izmantoja trešo uzņēmumu pakalpojumus.

17. Tiesa šajā spriedumā noteica, ka, pirmkārt, Sestās direktivas 26. panta 1.pasākais režīms ieviests ne tikai tādā, lai novērstu problēmas, kas saistītas ar pakalpojumu iegādi dažādās dalībvalstīs, bet arī lai tiktu piemērots pakalpojumiem, kas sniegti vienā dalībvalstī (13). Otrkārt, Tiesa noteica, ka režīma piemērošanas jomu nevajadzētu ierobežot vienīgi ar tiem uzņēmumiem, kas par ceļojumu aģentiem vai ceļojumu rīkotājiem atzīti formāli, bet režīms piemērojams arī viesnīcniekiem kā Madžets un Boldvins, kas sniedz pakalpojumus, kas saistīti ar no trešām personām iegādātiem ceļojumiem, ja vien minētie pakalpojumi nav uzskatāmi par mazsvarīgiem attiecībā pret viņu pašu sniegtajiem viesnīcu pakalpojumiem (14).

18. Pēc tam Tiesa pievēršs jautojumam, kādā veidā aprēķināma peļņas daļa, ja kompleksajā piedāvājuma ietverti gan pašu sniegti pakalpojumi, gan iegādāti pakalpojumi.

19. Vispirms Tiesa no Sestās direktīvas 26. panta satura, mērķiem un izņēmuma rakstura attiecībā pret vispārīgo režīmu secināja, ka šajā pantā noteiktais pašais tiesiskais regulējuma režīms ir piemērojams tikai pakalpojumiem, kas iegādāti no trešām personām (15).

20. No šādas analīzes izriet, ka ceļojumu aģentam savu klientu samaksātā kompleksā ceļojuma cena ir jāsadala tā, lai nošķirtu peļņas daļu, kas gūta no pakalpojumiem, kas iegādāti no trešām personām. Diemžēl, tā kā Sestās direktīvas 26. pantā nav paredzēti tieši ceļojumi par kompleksā ceļojuma cenu, kuros ietilpst gan no trešām personām iegādāti pakalpojumi, gan pašu sniegti pakalpojumi, šis pants arī nenosaka kritērijus, pēc kuriem būtu iespējams aprēķināt minēto peļņas daļu un no kompleksā ceļojuma cenas atņemt no pašu sniegtajiem pakalpojumiem gūto peļņas daļu. Turklāt, tā kā kompleksā ceļojuma cena aptver gan iegādātos pakalpojumus, gan pašu sniegtos pakalpojumus, attiecībā uz pārdotajiem kā nodokļa aprēķināšanas bāzi nevar izmantot jebkuru "atdzesbāzi" Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē.

21. Tāpēc iesniedzējtiesa Tiesai lūgusi norādīt atskaites vienību, kas izmantojama, lai vienotajā kompleksajā cenā nošķirtu to daļu, kas attiecas uz pašu sniegtajiem pakalpojumiem. Iesniedzējtiesa ierosinājusi divas iespējamo metodes, no kurām viena balstīta uz izņēmuma pašu sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām atbilstoši TOMS režīmam, bet otra – uz šo pašu pakalpojumu tirgus vērtību. Lai kompleksā piedāvājuma ietvaros noteiktu vienas cniķu piedāvājuma izmitināšanas pakalpojumu vērtību un klientiem atsevišķi piedāvājuma istabu un puspensijas vērtību, izmantota otrā metode. Atbilstoši šai metodei no kompleksā piedāvājuma vienotās cenas jāatņem izmitināšanas pakalpojumu cena, par kuru šie pakalpojumi tiek piedāvāti atsevišķi no kompleksā piedāvājuma; tādējādi iegūst iegādāto pakalpojumu vērtību, jo izmitināšanas pakalpojumu cenā ietilpst gan peļņas daļa, gan to faktiskās izmaksas. Pēc tam vēl no rezultāta atņemot no trešām personām iegādāto pakalpojumu cenu, iegūst nodokļa aprēķināšanas bāzi jeb summu, kas apliekama ar nodokli saskaņā ar Sestās direktīvas 26. pantu.

22. Šādas izvēles priekšā Tiesa norādīja, ka neviena no abām metodēm nedod iespēju precīzi noteikt atdzesbāzi, ko izņēmuma gadījumos faktiski saņem par pašā sniegtajiem pakalpojumiem. Proti, uz faktiskajām izmaksām balstītajā metodē nepienācīgi ņemts vērā kompleksā piedāvājuma saturs, jo nekas neaizņem, ka no kompleksā piedāvājuma veidojošo abu kategoriju pakalpojumiem gūtās peļņas daļas ir proporcionālas to faktisko izmaksu daļai kopā jo faktisko izmaksu apmērā (16).

23. Līdzīgi par savu ziņā patvaļīgu var uzskatīt arī metodi, kas balstīta uz pašu sniegto pakalpojumu tirgus vērtību, kuru šajā lietā nosaka pēc istabu un puspensijas cenas, ko pieprasa no klientiem, kuri neizmanto kompleksā piedāvājumu, proti, izmitināšanas pakalpojumu cena kompleksā piedāvājuma ietvaros var arī nebūt identiska cenai, ko par to pieprasītu kā par atsevišķu pakalpojumu ārpus kompleksā piedāvājuma (17).

24. Tomēr Tiesa nosprieda, ka otrā metode attiecībā pret faktisko izmaksu metodi ir vienkāršāka. Tiesa savas argumentācijas noslēgumā izteica šādu apsvērumus:

“45. Faktisko izmaksu metodes piemērošanā pašu sniegtajiem pakalpojumiem nepieciešams veikt virkni sarežģītu cenā sadalīšanas darbību, līdz ar to izņēmuma gadījumā uzliekot apjomīgu papildu darbu. Kā savu secinājumu 76. punktā norādījis ģenerālvokāls, pašu sniegto pakalpojumu tirgus vērtības izmantošana savukārt sniedz vienkāršākus priekšrocības, ņemot vērā, ka šīs metodes piemērošanā nav nepieciešams nošķirt pašu sniegto pakalpojumu vērtības

dažādās daļas.

46. Šādos apstākļos – ņemot vērā, ka konkrētajā lietā zināms, ka no trešām personām iegādātajiem pakalpojumiem uzliekam PVN aprēķini, izmantojot vienu vai otru metodi, iznāks naved pie vienā PVN apmēra – uzņēmumam nevar pieprasīt, lai višķ to kompleksā piedāvājuma cenas dāu, kas attiecas uz pašā sniegtajiem pakalpojumiem, aprēķinātu pēc faktisko izmaksu principa, ja norādīto cenas dāu iespējams nošķirt, pamatojoties uz kompleksā piedāvājuma ietilpstošajiem pakalpojumiem pielīdzināmu pakalpojumu tirgus vrtību.

47. ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz *VAT and Duties Tribunal* uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka Sestās direktīvas 26. pants interpretējams tā, ka uzņēmumam, kam piemērojami minētā panta noteikumi, par kompleksā ceļojuma cenas piedāvājot darījumus, ko veido gan pašā, gan citu nodokļa maksātāju sniegtajiem pakalpojumi, minētajā pantā noteiktais PVN režīms piemērojams vienīgi trešo personu sniegtajiem pakalpojumiem. Uzņēmumam nevar pieprasīt, lai kompleksā ceļojuma cenas dāu, kas attiecas uz pašā sniegtajiem pakalpojumiem, aprēķinātu pēc faktisko izmaksu principa, ja norādīto cenas dāu iespējams nošķirt, pamatojoties uz kompleksā piedāvājuma ietilpstošajiem pakalpojumiem pielīdzināmu pakalpojumu tirgus vrtību.”

II – Pamata prasības fakti

25. *My Travel* par kompleksā ceļojuma cenu rēķo brīvdienu ceļojumus ņrvalstīs. Šīs uzņēmums pastāvīgi no trešām personām iepērk izmitināšanas pakalpojumus. Tā kā tam pieder aviosabiedrība, tas parasti nodrošina ceļotāju transportāšanu uz brīvdienu ceļojumu galamērķi.

26. *My Travel* turklāt publiski pārdod arī atsevišķas aviobiētes, kas kvalificētas kā “tikai sēdvietas” (“seat only”), uz vietām savās lidmašīnās vai uz vietām, kas iegādātas no citām sabiedrībām. Turklāt uzņēmums pārdod arī aviobiētes uz citu ceļojumu rēķotāju lidmašīnu vietām, ko sauc par “vietu vairumtirdzniecību” (“brokered seats”).

27. *My Travel* savu PVN parādu par 1995.–1999. gadu deklarēja saskaņā ar *TOMS* režīmu. Pēc iepriekš minētā sprieduma apvienotajā lietā *Madgett* un *Baldwin* tas pārrēķināja savu PVN parādu par trim gadiem, t.i., 1995., 1996. un 1997. gadu, balstoties uz pārdoto vietu “tirgus vrtību” kompleksajos brīvdienu ceļojumos.

28. Lai noskaidrotu šādu vietu tirgus vrtību, *My Travel* izmantoja divas metodes. 1995. gadā un, šķiet, arī 1996. gadā tas par pamatu ņēma kompleksā ceļojuma ietvaros pārdoto aviobiēšu cenu, kurai pieskaitīja “procentu uzcenojumu”, kas ir līdzvērtīgs uzcenojumam, ko pēc uzņēmuma apgalvojumiem tā saņemusi tikai par sēdvietu atsevišķu pārdošanu tajā pašā laikposmā.

29. 1995. gadā *My Travel* pārdeva arī kompleksos ceļojumus, kas ietvēra kruīzus, avioceļojumus kopā ar automašīnas izmantošanu un izmitināšanu kempingos. Tāu tas savu parādu pēc tirgus vrtības kritērija pārrēķināja tikai attiecībā uz kompleksā ceļojuma avioceļojumu sastāvdaļu, uzskatot, ka tam nav piemērota salīdzinājuma ar citiem pašā sniegtajiem pakalpojumiem.

30. 1997. gadā *My Travel*, izmantojot iekšējo grāmatvedības dokumentu “Maršrutu ienesīguma ziņojums” (“Route Profitability Report”), lēniju vidējo peļņu novērtēja GBP 153 apmērā par katru publiski pārdoto sēdvietu, kas nebija komplekso ceļojumu sastāvā.

31. Šādi pārrēķinājis aviobiēšu cenas, kas pārdotas komplekso ceļojumu ietvaros, *My Travel* Komisriem pieprasīja uzņēmumam atmaksāt par 1995. gadu samaksāto nodokļa summu GBP

212 000 apm?r?, par 1996. gadu – GBP 2 004 857 apm?r? un par 1997. gadu – GBP 711 051 apm?r?.

32. Nor?d?to summu apm?rs ir iev?rojams t?d??, ka *My Travel* izmantot?s metodes rezult?t? tiek palielin?ta t? kompleks? ce?ojuma cenas da?a, kas attiecas uz transportu un kas saska?? ar Apvienot?s Karalistes ties?bu aktiem tiek aplikta ar 0 % nodokli.

33. Komis?ri noraid?ja min?tos pieteikumus. K? Komis?ri jau argument?juši iesniedz?jties?, no iepriekš min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* izrietot, ka t?s kompleks? ce?ojuma cenas da?as noš?iršanai, kas saist?ta ar pašu sniegtajiem pakalpojumiem, nevar izmantot tirgus v?rt?bas metodes, ja, k? tas ir *My Travel* gad?jum?, šai metodei nav vienk?rš?bas priekšroc?bu, ja ar to starp?bas summa par ieg?d?tajiem trešo personu pakalpojumiem tiek noteikta m?ksl?gi un ja t? tiek b?tiski main?ts PVN par?da apm?rs. Komis?ri turkl?t apgalvoja, ka min?tais spriedums neesot pie??vis š?das metodes piem?rošanu izlases k?rt? un ka summa GBP 153 apm?r? neatpogu?ojot kompleks? ce?ojuma ietvaros p?rdoto aviobi?ešu tirgus v?rt?bu.

34. *My Travel* turpret? nor?d?ja, ka iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* Tiesa noraid?jusi argumentu par to, ka faktisko izmaksu krit?rijs esot uzticam?ks kompleks? ce?ojuma atseviš?o sast?vda?u v?rt?bu r?d?t?js. *My Travel* ar? apgalvo, ka nedr?kst?tu piepras?t, lai abu metožu izmantošanas rezult?t? izveidotos vien?ds PVN par?ds, jo tas uz??mumiem uzliktu pien?kumu veikt apr??inus p?c ab?m metod?m. Min?t? sprieduma pamatojums, ka tirgus v?rt?bas metode ir daudz vienk?rš?ka, esot ?emams v?r? tikai k? viens no faktoriem, lai non?ktu pie attiec?g? risin?juma, nevis uzskat?ms par nosac?jumu, kam pak?auta min?t? metode.

35. *My Travel* uzskata, ka tam bijušas ties?bas izmantot uz tirgus v?rt?bu balst?to metodi, jo tam bijis piem?rots sal?dzin?juma elements, k? tas bija ar? gad?jum? ar s?dviet?m lidmaš?n?s, un Sest?s direkt?vas 26. pants neliedz vienlaic?gi izmantot gan šo, gan otru – uz faktiskaj?m izmaks?m balst?to metodi. Summa GBP 153 apm?r? atspogu?ojot atseviš?i tikai par s?dviet?m p?rdoto aviobi?ešu vid?jo v?rt?bu, un to varot izmantot par pamatu, lai nov?rt?tu komplekso pied?v?jumu ietvaros sniegto ce?ojumu pakalpojumu, jo iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* Tiesa paredz?jusi, ka tirgus dal?bniekam pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?ba nav oblig?ti j?nosaka, pamatojoties uz identiskiem pakalpojumiem, bet gan var pamatoties uz piel?dzin?miem pakalpojumiem.

III – Prejudici?lie jaut?jumi

36. Š?dos apst?k?os *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus par Sest?s direkt?vas 26. panta un iepriekš min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* interpret?ciju:

“1) Ar k?diem nosac?jumiem, ja visp?r tas ir iesp?jams, ce?ojumu r?kot?js, kas ir aizpild?jis savu [PVN] deklar?ciju par finanšu gadu, izmantojot faktisko izmaksu metodi, kas bija vien?g? metode, ko paredz?ja direkt?vu transpon?jošie valsts ties?bu akti, ir ties?gs v?l?k p?rr??in?t savu PVN par?du da??ji saska?? ar tirgus v?rt?bas metodes, kas raksturota sprieduma [*Madgett* un *Baldwin*] 46. punkt??

a) Vai š?ds ce?ojumu r?kot?js jo ?paši var izmantot tirgus v?rt?bas metodes p?c izv?les attiec?b? uz daž?diem finanšu gadiem un apstiprinošas atbildes gad?jum? – ar k?diem nosac?jumiem?

b) Ja ce?ojumu r?kot?js dažas savu komplekso ce?ojumu vien?bas publiski p?rdod atseviš?i (šaj? gad?jum? – avioce?ojumus), bet publiski nep?rdod citas savu komplekso ce?ojumu

vienības atsevišķi (šajā gadījumā – kruzis un kempinga vietas), vai ceļojumu rīkotājs var:

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

– gadījumos, kad kompleksajam ceļojumam ir ietvertas pašu sniegto pakalpojumu vienības, ko ceļojumu rīkotājs publiski nepārdod atsevišķi kā kompleksu ceļojuma (šajā gadījumā – kruzis un kempinga vietas), vai šāds ceļojumu rīkotājs var izmantot tirgus vērtības metodi, lai noteiktu vērtību pašu veiktajam piegādē vai sniegtajiem pakalpojumiem, ko tas pārdod publiski (šajā gadījumā – avioceļojumus), ja nav bijis iespējams noteikt tirgus vērtību citam kompleksu ceļojuma vienībām?

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

b) Vai tirgus vērtības metodei jābūt tāda pati vai ņoti līdzīga PVN parāda summa kā metodei, kas balstīta uz izmaksām?

2) Vai šīs lietas apstākļos iespējams identificēt to pašu sniegto pakalpojumu dāru, kas attiecas uz avioceļojumiem, kuri pārdoti kompleksu ceļojuma ietvaros, ņemot vērā a) lidmašīnas sēdvietas vidējo cenu, kas palielināta par ceļojuma rīkotāja vidējo ienesīguma starpību sēdvietu tirdzniecībā attiecīgajam finanšu gadam, vai b) ceļojuma rīkotāja vidējo peļņu no sēdvietu tirdzniecības attiecīgajam finanšu gadam?”

IV – Vērtējums

A – Par pirmo jautājumu

37. Pirmo jautājumu var sadalīt vairākās daļās. Kā secināms no šā jautājuma pirmajam teikumam ietvertās klauzulas “ja vispār tas ir iespējams”, iesniedzējtiesa kā iepriekšēju jautājumu vēlas noskaidrot, vai tādā gadījumā, kas PVN deklarāciju par noteiktu taksācijas periodu aizpildījis, izmantojot metodi, kas paredzēta valsts tiesību aktos, ar ko transponēta Sestā direktīva, var savu PVN parādu pārņemt atbilstoši minētajam spriedumam norādītajai metodei.

38. Uzskatu, ka uz šo jautājumu jāatbild apstiprinoši. Pastāvīgā judikatūra apliecina, ka Tiesa, tai ar EKL 234. pantu piešķirtās kompetences ietvaros interpretējot Kopienas tiesību noteikumus, skaidro šo noteikumu nozīmi un piemērojamību, kā tie būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro kopš stāšanās spēkā (18). Tātad tas nav tikai tad, ja Tiesa savā spriedumā izmuma gadījumos nolemj šādas interpretācijas piemērojamību ierobežot laika ziņā (19). Tātad prejudiciāla nolūmuma ietvaros pasludināts spriedums ietekmē tiesiskās attiecības, kas radušās pirms tā pieņemšanas, pat ja pašas šīs attiecības netiek apstrīdētas. No tā galvenokārt izriet, ka šādi interpretēts Kopienas tiesību noteikums administratīvajai iestādei savas kompetences ietvaros ir jāpiemēro arī tiesiskajām attiecībām, kas ir radušās un izveidojušās pirms Tiesas sprieduma pasludināšanas par prejudiciālo jautājumu (20).

39. Pastāvīgajai judikatūrai noteikts arī, ka, ja dalībvalsts no nodokļa maksātāja noteiktas summas iekasē, pārskatot Kopienas tiesību noteikumus tādā nozīmē, kāda tiem piešķirta Tiesas interpretācijā, attiecīgais nodokļa maksātājs ir tiesīgs iemaksāt šīs summas atgūt. Saskaņā ar parastī izmantoto formulu jūmu šādas tiesības uz atmaksāšanu ir sekas un papildinājums tiesībām, kas nodokļa maksātājam piešķirtas ar Kopienas tiesību noteikumiem tādā nozīmē, kāda tiem piešķirta Tiesas interpretācijā (21).

40. Tāpat skaidrs, ka, ja nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums nav reglamentēts Kopienas tiesībās, katras dalībvalsts iekšējās tiesiskajās regulājumā ir jāparedz nosacījumi šādu prasību izmantošanai, turklāt šiem nosacījumiem ir jāievēro līdzvērības un efektivitātes principi, t.i., tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgām atmaksāšanas prasībām saskaņā ar valsts iekšējo tiesību aktu noteikumiem un tie nevar padarīt praktiski neiespējamu Kopienas tiesiskajā kārtībā garantēt tiesību izmantošanu (22). Saskaņā ar šādu judikatūru nodokļa maksātājs, kas nepamatoti veicis PVN iemaksu, var prasīt vienam atmaksāt šādas nepareizi veiktas iemaksas no dienas, kad stājies spēkā Sestajai direktīvai neatbilstošie valsts tiesību noteikumi; attiecībā uz šādu prasību jāievēro valsts iekšējās tiesiskajās regulājumā paredzētā procesuālā kārtība, gan ar nosacījumu, ka tā atbilst līdzvērības un efektivitātes principiem (23).

41. Manuprāt, no minētās judikatūras kopumā loģiski izriet, ka nodokļa maksātājam, kam tādējādi atzītas tiesības, pamatojoties uz savas valsts administratīvo iestāžu vai tiesas lēmumu, saņem nepamatoti iemaksāt PVN atmaksu atbilstoši valsts iekšējās tiesības paredzētajiem nosacījumiem un ievērojot līdzvērības un efektivitātes principus, tāpat jānodrošina iespēja atbilstoši tiem pašiem nosacījumiem pārņemt sava maksājuma nodokļa apmēru pēc aprēķinu metodes, ko Tiesa atzinusi par saderīgu ar Kopienas tiesībām, un atbilstoši grozīt savu PVN deklarāciju saturu.

42. Tādējādi es vēlos ieteikt uz minēto iepriekšējo jautājumu atbildēt, ka ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs, kas taksācijas periodā savu PVN deklarāciju aizpildījis pēc metodes, kas paredzēta valsts tiesību aktos, kuri valsts iekšējās tiesības transponē Sesto direktīvu, ir tiesīgs pārņemt savu PVN parādu atbilstoši metodei, ko Tiesa atzinusi par saderīgu ar Kopienas tiesībām, ievērojot nosacījumus, kas paredzēti valsts tiesības un kuriem jāatbilst līdzvērības un efektivitātes principiem.

43. Pirmajam jautājumam ietvaros iesniedzējtiesa vēlas no Tiesas noskaidrot arī nosacījumus, atbilstoši kuriem ceļojumu rīkotājs, kas par kompleksu ceļojuma cenu nodrošina paša sniegtos pakalpojumus un trešo personu sniegtos pakalpojumus, var aprēķināt paša sniegtajiem pakalpojumiem atbilstošās daļas nošķiršanai kompleksu ceļojuma cenā izmantot uz tirgus vērtību balstīto metodi.

44. Precīzāk, iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Sestās direktīvas 26. pants interpretējams tā, ka ceļojumu aģentam vai ceļojumu rīkotājam, kas par kompleksu ceļojuma cenu ceļotājiem sniedz gan no trešām personām iegādātus, gan paša sniegtos pakalpojumus, principā paša sniegtajiem pakalpojumiem atbilstošā daļa jānošķir, balstoties uz šo pakalpojumu tirgus vērtību, kad to iespējams noteikt, vai tomēr šis nodokļa maksātājs var brīvi izvēlēties izmantot vai nu minēto kritēriju vai arī faktisko izmaksu kritēriju. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa Tiesai jautā arī, cik lielā mērā uz tirgus vērtību balstītās metodes piemērošanai attiecīgā nodokļa maksātāja skatījumā jābūt vienkāršākai un vai tās rezultātā noteikti jāiegust maksājuma PVN apmērs, kas ir identisks vai pielīdzināms apmēram, kas tiktu iegūts, izmantojot uz pakalpojumu faktiskajām izmaksām balstīto metodi.

45. Iesniedzējtiesa jautā arī, vai tirgus vērtības kritērijs piemērojams arī tiem nodokļa

maks?t?ja paša sniegtajiem pakalpojumiem, kuru tirgus v?rt?bu iesp?jams noteikt, lai gan taj? paš? taks?cijas period? nav iesp?jams noteikt citu kompleksaj? pied?v?jum? ietilpstošo pakalpojumu v?rt?bu, jo nodok?a maks?t?js tiem piel?dzin?mus pakalpojumus nepied?v? ?rpus kompleks? pied?v?juma.

46. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka t? min?tos prejudici?los jaut?jumus uzdod t?p?c, ka iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* t? nav atradusi apsv?rumus, kas var?tu apliecin?t, ka Tiesa v?l?jusies t?d? vai cit?d? veid? ierobežot uz tirgus v?rt?bu balst?t?s metodes izmantošanu gad?jumos, kad nodok?a maks?t?jam iesp?jams “šo kompleks? pied?v?juma da?u noš?irt, balstoties uz kompleksaj? pied?v?jum? ietilpstošajiem pakalpojumiem piel?dzin?miem pakalpojumiem”. Iesniedz?jtiesa neesot var?jusi skaidri noteikt ar? to, vai min?t? sprieduma 43.–47. punkt? ietvertie nosac?jumi ir oblig?ti j?izpilda, lai nodok?a maks?t?js dr?kst?tu izmantot nor?d?to cenas sadal?šanas metodi, vai tom?r nor?d?tajos punktos vienk?rši izkl?st?ti faktori, ko Tiesa ??musi v?r?, lai non?ktu pie gala secin?jumiem.

47. Attiec?b? uz šiem jaut?jumiem vispirms izv?rt?šu, vai iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* j?izprot t?, ka nodok?a maks?t?ja iesp?ja sadal?t kompleks? ce?ojuma cenu p?c tirgus v?rt?bas krit?rija ir pak?auta nosac?jumiem, ka š?das metodes izmantošanai attiec?g? nodok?a maks?t?ja konkr?tajos apst?k?os j?b?t vienk?rš?kai un ka t?s izmantošanas rezult?t? j?ieg?st PVN apm?rs, kas piel?dzin?ms apm?ram, kas tiktu ieg?ts p?c faktisko izmaksu krit?rija.

48. Otrk?rt, ja nepieciešams, es noteikšu, vai nodok?a maks?t?js var attiec?b? uz katru taks?cijas periodu br?vi izv?l?ties, vai izmantot uz tirgus v?rt?bu balst?to metodi. Visbeidzot, es izv?rt?šu, vai nodok?a maks?t?js min?to metodi var izmantot tikai attiec?b? uz dažiem paša sniegtajiem pakalpojumiem, ja t? paša taks?cijas perioda laik? nav iesp?jams noteikt citu kompleks? pied?v?juma sast?vda?u tirgus v?rt?bu.

49. Vispirms t?gad j?izv?rt?, vai kompleks? ce?ojuma cenas sadal?šan?, izmantojot tirgus v?rt?bas krit?riju, nodok?a maks?t?jam, kam piem?rojams Sest?s direkt?vas 26. pants, j?iev?ro nosac?jumi, ka min?t? krit?rija izmantošanai vi?a konkr?tajos apst?k?os j?b?t vienk?rš?kai un t? rezult?t? j?ieg?st PVN apm?rs, kas piel?dzin?ms apm?ram, kas tiktu ieg?ts p?c faktisko izmaksu krit?rija. Proti, j?noskaidro, vai, k? apgalvo Apvienot?s Karalistes vald?ba, t?ds nodok?a maks?t?js k? *My Travel* nav ties?gs, izmantojot tirgus v?rt?bas krit?riju, groz?t savas PVN deklar?cijas, jo tas b?tu var?jis bez v?r? ?emam?m gr?t?b?m deklar?cijas aizpild?t, izmantojot faktisko izmaksu krit?riju, un š?di groz?jumi b?tiski samazina t? nodok?a par?da apm?ru.

50. Es nepiekr?tu t?dai sprieduma apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* interpret?cijai, kuru atbalsta Apvienot?s Karalistes vald?ba.

51. Manupr?t, no min?t? sprieduma 45. punkta izriet, ka argumenti, kuru d?? Tiesa uzskat?jusi, ka uz tirgus v?rt?bu balst?tajai metodei ir vienk?rš?bas priekšroc?ba, nav saist?ti ar min?t?s lietas ?pašajiem apst?k?iem. Tiesa šo sal?dzinošo vienk?rš?bu konstat?jusi, nevis ?emot v?r? Madžeta un Boldvina konkr?to situ?ciju, bet gan sal?dzinot abu min?to metožu piem?rošanas visp?r?jos noteikumus, šaj? sakar? tieši atsaucoties uz manu min?taj?s apvienotaj?s liet?s sniegto secin?jumu 76. punktu (24). T?gad uz tirgus v?rt?bu balst?t? metode atbilstoši min?taj? spriedum? noteiktajam izmantojama t?p?c, ka t? p?c b?t?bas ir vienk?rš?ka nek? uz faktiskaj?m izmaks?m balst?t? metode (25).

52. Turkl?t, k? uzsver iesniedz?jtiesa un pras?t?js pamata pr?v?, min?t?s ce?ojumu a?entu vai ce?ojumu r?kot?ju maks?jam? PVN noteikšanai izmantojam?s metodes pak?aušana nosac?jumam, ka katra nodok?a maks?t?ja konkr?tajos apst?k?os tai j?b?t vienk?rš?kai nek? uz faktiskaj?m izmaks?m balst?t?s metodes izmantošanai, noz?m?tu, ka nodok?a apr??in?šanas

b?zes – PVN sist?mas b?tiska elementa – noteikšan? past?v nedroš?ba un noteikts subjektivit?tes elements. Š?ds nosac?jums t?gad b?tu pretrun? tiesisk?s droš?bas principam, no kura, ?paši jom?s, kam t?pat k? PVN ir finansi?las sekas, izriet pras?ba, ka Kopienas ties?bu normas j?raksturo droš?bai un paredzam?bai (26).

53. Apst?klis, ka t?ds nodok?a maks?t?js k? *My Travel* var?jis, š?iet, bez ?paš?m gr?t?b?m savas PVN deklar?cijas aizpild?t atbilstoši *TOMS* rež?mam, izmantojot faktisko izmaksu krit?riju, man? skat?jum? nedr?kst?tu tam liegt deklar?cijas aizpild?t no jauna, izmantojot uz tirgus v?rt?bu balst?to metodi.

54. Turpinot, es neuzskatu ar?, ka nor?de iepriekš min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* 46. punkt?, ka, “?emot v?r? faktu, ka liet? noskaidrots, ka no treš?m person?m ieg?d?tajiem pakalpojumiem uzliekam? PVN apr??ini p?c vienas vai otras metodes princip? sniedz vien?du PVN apm?ru”, b?tu j?uzskata par nosac?jumu, kam pak?auta tirgus v?rt?bas krit?rija piem?rošana. T?da interpret?cija, manupr?t, neatbilstu v?rt?jam? pamatojuma tekstam. Min?tais arguments ir sniegts starp domuz?m?m, p?c v?rdiem “šajos apst?k?os”, kas nor?da, ka 46. punkt? paustais Tiesas secin?jums izriet no iepriekš?jos punktos izkl?st?tajiem apsv?rumiem. Apst?klis, ka abu metožu izmantošanas rezult?t? ieg?ts vien?ds nodok?a par?da apm?rs, t?p?c š?iet otrš?ir?gs.

55. Turkl?t t?das interpret?cijas rezult?t?, kurai piekr?t Apvienot? Karaliste, nodok?a maks?t?jiem p?c savu nodok?a deklar?ciju aizpild?šanas, izmantojot uz tirgus v?rt?bu balst?to metodi, b?tu j?veic ar? visas apr??inu darb?bas, kas nepieciešamas uz faktiskaj?m izmaks?m balst?t?s metodes izmantošanai. T?d? veid? tirgus v?rt?bas krit?rija izmantošana zaud?tu vienk?rš?bas privil?iju, kuras d?? Tiesa šo krit?riju p?c b?t?bas atzinusi par vienk?rš?k izmantojamu nek? faktisko izmaksu krit?riju. T?d?j?di tirgus v?rt?bas krit?rija izmantošana pat var?tu tikt padar?ta neiesp?jama, ja, k? šaj? liet?, pašu sniegtajiem pakalpojumiem un ieg?d?tajiem pakalpojumiem piem?rojamas atš?ir?gas PVN likmes.

56. T?gad, manupr?t, lai nodok?a maks?t?ji, kam piem?rojams Sest?s direkt?vas 26. pants un kas par kompleks? ce?ojuma cenu ce?ot?jiem sniedz ieg?d?tus un paša sniegtos pakalpojumus, š?s kompleks? ce?ojuma cenas sadal?šanai var?tu izmantot tirgus v?rt?bas krit?riju, nav j?iev?ro nosac?jums, ka t? rezult?t? ieg?ts t?ds pats PNV par?da apm?rs, k?ds ieg?stams, izmantojot faktisko izmaksu krit?riju. Pamata liet? apst?klis, ka, izmantojot tirgus v?rt?bas krit?riju, tiek b?tiski samazin?ts *My Travel* nodok?a par?da apm?rs, pats par sevi nedr?kst?tu tikt uzskat?ts par š??rsli min?t? krit?rija izmantošanai.

57. Otrk?rt, j?izv?rt?, vai nodok?a maks?t?jam ir br?va izv?le izmantot tirgus v?rt?bas krit?riju gad?jumos, kad tirgus v?rt?bu ir iesp?jams noteikt.

58. Jaut?juma b?t?ba skaidri izriet no l?muma par prejudici?la nol?muma sniegšanu. Proti, nepieciešams noskaidrot, vai t?ds nodok?a maks?t?js k? *My Travel*, kas savas PVN deklar?cijas par 1995.–1999. gadu aizpild?jis, izmantojot faktisko izmaksu krit?riju, ir ties?gs savu nodok?a par?du p?rr??in?t, izmantojot tirgus v?rt?bas krit?riju vien?gi attiec?b? uz tiem trim gadiem, kad š? krit?rija izmantošanas rezult?t? tiek b?tiski samazin?ts nodok?a par?da apm?rs.

59. K? nor?da iesniedz?jtiesa, taisn?ba, ka uz jaut?jumiem iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* sniegt?s atbildes las?jums – “uz??mumam nevar piepras?t, lai kompleks? ce?ojuma cenas da?u, kas attiecas uz paša sniegtajiem pakalpojumiem, apr??in?tu p?c faktisko izmaksu principa, ja nor?d?to cenas da?u iesp?jams noš?irt, pamatojoties uz kompleksaj? pied?v?jum? ietilpstošajiem pakalpojumiem piel?dzin?mu pakalpojamu tirgus v?rt?bu” (27) – var šaj? sakar? rad?t noteiktu neskaidr?bu. Es tom?r neuzskatu, ka, sniedzot š?du atbildi, Tiesa v?l?jusies noteikt, ka nodok?a maks?t?js, kas var noteikt paša sniegto pakalpojumu

tirgus v?rt?bu, b?tu ties?gs br?vi izv?l?ties, vai izmantot tirgus v?rt?bas vai faktisko izmaksu krit?riju vien?gi ar m?r?i samazin?t sava nodok?a par?da apm?ru.

60. T?da pieeja, manupr?t, neb?tu sader?ga ar PVN sist?mas pamatprincipu. J?atsauc atmi??, ka šis princips balst?s uz faktu, ka šis nodoklis ir pat?ri?a nodoklis. Tas ir tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai, un nodok?a maks?t?js to iekas? katr? ražošanas vai p?rdošanas procesa stadij? nodok?u administr?cijas v?rd?, kurai tam ir pien?kums to p?rskait?t; š? nodok?a sist?ma uzliek slogu tikai gala pat?r?t?jam (28). Š?s nodok?a sist?mas ?stenošanai nepieciešams, lai attiec?g? valsts nodok?u administr?cija identific?tu nodok?a maks?t?jus, lai nodok?a maks?t?ji veiktu prec?zu gr?matved?bas uzskaiti un nodok?u administr?cijai periodiski iesniegtu nodok?a deklar?cijas. Atbilstoši min?tajam sist?mas pamatprincipam un t? piem?rošanas k?rt?bai nodok?u administr?cijas iekas?jamajam PVN apm?ram t?gad j?atbilst no gala pat?r?t?ja faktiski iekas?t? nodok?a apm?ram.

61. ?paš? tiesisk? regul?juma rež?ma piem?rošanas nosac?jumi, kas ar Sest?s direkt?vas 26. pantu izveidoti ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem, kuri par kompleks? ce?ojuma cenu ce?ot?jiem sniedz gan ieg?d?tus, gan pašu sniegtos pakalpojumus, nedr?kst?tu kait?t min?tajam PVN sist?mas pamatprincipam. L?dz ar to es atbalstu Eiropas Kopienu Komisijas pausto viedokli, ka kompleks? pied?v?juma cenas sadal?šanas metodei j?b?t t?dai, lai attiec?b? uz pašu sniegtajiem pakalpojumiem ?autu ieg?t rezult?tu, kas ir iesp?jami tuv?kais t?dam rezult?tam, k?ds tiktu ieg?ts, piem?rojot PVN parasto rež?mu atbilstoši Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktam un past?v?gajai judikat?rai, saska?? ar ko nodok?a apr??in?šanas b?zi veido atl?dz?ba, kuru uz??m?js faktiski sa??mis par p?rdotaj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem, nevis summa, kas noteikta p?c objekt?viem krit?rijiem (29).

62. Atš?ir?b? no Komisijas es tom?r neesmu gluži p?rliecin?ts, ka tirgus v?rt?bas krit?rijam dodama priekšroka attiec?b? pret faktisko izmaksu krit?riju t?d??, ka atbilstoši Komisijas viedoklim pirmais krit?rijs visp?r?gi dotu iesp?ju prec?z?k noteikt uz ieg?d?tajiem pakalpojumiem un pašu sniegtajiem pakalpojumiem attiecin?m?s kompleks? ce?ojuma cenas da?as. To, ka pareizais krit?rijs cenas sadal?šanai esot tirgus v?rt?ba, Tiesa iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* nav nol?musi š?das priekšroc?bas d??.

63. Min?taj? spriedum? Tiesa faktiski noteikusi, ka uz tirgus v?rt?bu balst?taj? metod? ir ar? patva??bas elements, jo saska?? ar to j?pie?em, ka kompleks? pied?v?juma ietvaros sniegto pašu sniegto pakalpojumu cena atbilst to cenai gad?jum?, kad tie tiek pied?v?ti k? atseviš?i pakalpojumi ?rpus kompleks? pied?v?juma. Pamata liet? no t? izriet pie??mums, ka to aviobi?ešu cena, ko *My Travel* p?rdevis par kompleks? ce?ojuma cenu pied?v?to ce?ojumu ietvaros, ir t?da pati k? cena par t?da paša galam?r?a aviobi?et?m, ko tas pats nodok?a maks?t?js p?rdevis atseviš?i. Š?ds pie??mums ne vienm?r ir pamatots. K? jau nor?d?ju savos secin?jumos iepriekš min?taj?s apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* (30), nereti kompleks? pied?v?juma ietvaros pakalpojumi tiek pied?v?ti par zem?ku cenu, lai visu pakalpojumu kopumu v?rstu pievilc?g?ku.

64. Saska?? ar iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* uz tirgus v?rt?bu balst?t? metode ir izmantojama nevis t?p?c, ka atbilstoši Komisijas viedoklim t? visp?r?gi ?autu ieg?t rezult?tu, kas ir iesp?jami tuv?kais t?dam rezult?tam, k?ds tiktu ieg?ts, piem?rojot PVN parasto rež?mu, bet gan t?p?c, ka š? metode p?c b?t?bas ir vienk?rš?ka nek? uz faktiskaj?m izmaks?m balst?t? metode.

65. Tam tom?r, manupr?t, nevajadz?tu noz?m?t, ka nodok?a maks?t?js var šo krit?riju izmantot br?vi p?c saviem ieskatiem, t?d?j?di p?c savas izv?les samazinot vai nesamazinot savu nodok?a par?da apm?ru sal?dzin?jum? ar to apm?ru, kas tiktu ieg?ts, izmantojot uz faktisko izmaksu krit?riju balst?to metodi. Pirmk?rt, iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* nav atrodams nek?ds pamatojums, lai apstiprin?tu pie??mumu, ka Tiesa b?tu v?l?jusies

uz??mumiem pieš?irt š?das ties?bas.

66. Otrk?rt, no t?das min?t? sprieduma interpret?cijas, ko ierosin?jis *My Travel*, izriet?tu, ka nodok?a maks?t?jiem ir ties?bas p?c savas izv?les groz?t saska?? ar Sest?s direkt?vas 26. pantu piem?rojam?s un visp?r?jam PVN rež?mam pak?aut?s nodok?a apr??in?šanas b?zes apm?ru. Š?du pilnvaru pieš?iršana nodok?a maks?t?jiem var?tu vi?iem dot iesp?ju m?ksl?gi palielin?t ar vismaz?ko nodok?a likmi apliekamo nodok?a apr??in?šanas b?zes da?u un t?d?j?di starp uz??mumiem rad?t konkurences nevienl?dz?bu, kas b?tu labv?l?ga tiem uz??mumiem, kuru juridisk? adrese vai past?v?g? iest?de atrodas dal?bvalst?, kur? atseviš?i dar?jumi apliekami ar 0 % nodok?a likmi, piem?ram, Apvienotaj? Karalist? attiec?b? uz pasažieru p?rvad?jumiem (31). L?dz ar to š?da interpret?cija b?tu pretrun? PVN konkurences neitralit?tes principam.

67. Šaj? sakar? j?atg?dina, ka Kopienas likumdev?ja griba, k? tas izriet no Sest?s direkt?vas dev?t? apsv?ruma, ir bijusi noteikt, ka saska?ojama ar? nodok?a apr??in?šanas b?ze, "lai Kopienas likmes piem?rošana dar?jumiem, par ko uzliek nodok?us, rad?tu l?dzv?rt?gas sekas vis?s dal?bvalst?s". Proti, nodok?a apr??in?šanas b?zes saska?ošanas m?r?is ir nodrošin?t, lai no ekonomikas vai tirdzniec?bas viedok?a l?dz?g?m situ?cij?m tiktu piem?rota vien?da attieksme attiec?b? uz PVN tiesisk? regul?juma rež?ma piem?rošanu. Saska?ošana t?d?j?di sekm? min?t? rež?ma neitralit?tes nodrošin?šanu.

68. L?dz ar to es piekr?tu Komisijas viedoklim, ka vienm?r, kad iesp?jams noteikt pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?bu, kompleks? ce?ojuma cena starp ieg?d?tajiem pakalpojumiem un pašu sniegtajiem pakalpojumiem b?tu j?sadala, balstoties uz pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?bu.

69. Neskatoties uz to, manupr?t, nevar ar? piln?gi izsl?gt, ka no š? principa iesp?jami iz??mumi. K? jau noskaidroj?m, ar? tirgus v?rt?bas krit?rijam ir zin?ms patva??bas aspekts, un viens no PVN rež?ma pamatprincipiem ir t? neitralit?te attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem. PVN visp?r?j? rež?m? nodok?u administr?cijas iekas?jam? nodok?a apr??in?šanas b?ze nevar p?rsniegt gala pat?r?t?ja faktiski samaks?t?s atl?dz?bas apm?ru (32). L?dz ar to man liekas iesp?jams atz?t, ka ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js, kas var?tu pier?d?t, ka uz faktiskaj?m izmaks?m balst?t? metode pareizi ataino kompleks? pied?v?juma faktisko strukt?ru, dr?kst savas kompleks? ce?ojuma cenas sadal?t, izmantojot min?to metodi uz tirgus v?rt?bu balst?t?s metodes viet?.

70. T?da situ?cija var?tu veidoties, ja, piem?ram, nodok?a maks?t?js var?tu ar saviem gr?matved?bas datiem pier?d?t, ka attiec?gaj? taks?cijas period? viš? savu kompleks? ce?ojuma cenas past?v?gi noteicis t?, lai no katra atseviš?? izdevumu veida g?tu noteiktu pe??as da?u. Man liekas, ka š?d? gad?jum? nodok?a apr??in?šanas b?zes saska?ošanas m?r?is, no kura izriet, ka princip? cenas sadal?šanai piem?rojams tirgus v?rt?bas krit?rijs, b?tu j?pak?rto neitralit?tes pras?bai.

71. T?tad es uzskatu, ka ce?ojumu a?entam vai ce?ojumu r?kot?jam, kas par kompleks? ce?ojuma cenu ce?ot?jiem sniedz gan ieg?d?tus, gan paša sniegtos pakalpojumus, princip? vi?a paša sniegtajiem pakalpojumiem atbilstoš? kompleks? ce?ojuma cenas da?a j?noš?ir, pamatojoties uz min?to pakalpojumu tirgus v?rt?bu, kad šo v?rt?bu iesp?jams noteikt, iz?emot, ja viš? sp?j pier?d?t, ka attiec?gaj? taks?cijas period? uz faktiskaj?m izmaks?m balst?t? cenas sadal?šanas metode pareizi ataino kompleks? pied?v?juma faktisko strukt?ru.

72. Valsts nodok?u administr?cijas vai, atseviš?os gad?jumos, valsts tiesu zi?? ir izv?rt?t, vai pašu sniegtajiem pakalpojumiem atbilstošo kompleks? pied?v?juma vienot?s cenas da?u iesp?jams noš?irt, pamatojoties uz šo pakalpojumu tirgus v?rt?bu.

73. Iepriekš min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* Tiesa paudusi uzskatu,

ka pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?ba j?nosaka, pamatojoties uz piel?dzin?miem pakalpojumiem, ko šis pats nodok?a maks?t?js sniedz ?rpus kompleks? pied?v?juma (33). Komisija uzskata, ka tikpat labi var?tu ?emt v?r? ar? citu nodok?a maks?t?ju sniegtus piel?dzin?mus pakalpojumiem.

74. P?d?jo no nor?d?taj?m pieej?m es neatbalstu š?du apsv?rumu d???. Pirmk?rt, t? ir saist?ta ar ierosin?jumu, ko iepriekš min?taj?s apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* izteikusi Zviedrijas vald?ba un kuru Tiesa, lai gan nav tieši noraid?jusi, tom?r spriedum? apvienotaj?s liet?s nav iek??vusi. Otrk?rt, k? jau esmu nor?d?jis savos secin?jumos min?taj?s apvienotaj?s liet?s (34), š?da pieeja var?tu rad?t vair?k probl?mu nek? priekšroc?bu. No vienas puses, jau faktiski v?rt?ba, kas tiktu noteikta, pamatojoties uz citu nodok?a maks?t?ju sniegtiem piel?dzin?miem pakalpojumiem, b?tu liel? m?r? fikt?va, jo tai neb?tu tiešas saiknes ar pakalpojumu, kas apliekams ar nodokli. No otras puses, t? k? atskaites v?rt?bu b?tu iesp?jams apstr?d?t un t?d?j?di rad?t pamatu attiec?gu ekspertu nevienpr?t?bai, past?v?tu neprecizit?tes risks.

75. Manupr?t, ar? pamata lietas faktiskie apst?k?i dr?z?k var?tu apstiprin?t š?du anal?zi. Aviobi?ešu cenu liel?s sv?rst?bas un atš?ir?bas atkar?b? no ce?ojumu galam?r?a, ko šaj? nozar? izrais?jusi galvenok?rt konkurence ar t? sauktaj?m mazcenās ("low cost") aviosabiedr?b?m, pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?bas noteikšanu, sal?dzinot ar attiec?giem citu nodok?a maks?t?ju veiktiem p?rvad?jumu pakalpojumiem, var?tu padar?t sarežž?tu un pak?aut diskusij?m. Iesniedz?jtiesa turkl?t neapstr?d veidu, k? pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?ba nosak?ma saska?? ar iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin*. Tai t?gad j?izv?rt?, vai aviobi?etes, ko *My Travel* p?rdevis atseviš?i, var tikt piel?dzin?tas š? nodok?a maks?t?ja pakalpojumiem, ko tas sniedzis komplekso pied?v?jumu ietvaros, un apstiprinošas atbildes gad?jum? j?nosaka kompleksaj? pied?v?jum? ietilpstošo aviobi?ešu tirgus v?rt?ba, pamatojoties uz atseviš?i p?rdoto aviobi?ešu cenu.

76. Šaj? liet? j?noskaidro ar?, k? kompleks? ce?ojuma cenu sadal?t gad?jum?, ja nodok?a maks?t?js nevar noteikt dažu paša sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?bu, jo viš? ?rpus kompleks? pied?v?juma nesniedz tiem piel?dzin?mus pakalpojumiem. Tas nodok?a apr??inos attiecas uz 1995. gadu, kad *My Travel* par kompleks? ce?ojuma cenu p?rdeva br?vdienu ce?ojumus, kuru ietvaros papildus aviobi?et?m nodrošin?ja ar? t?risma izbraucienus un izmitin?šanu kemping?, bet min?tos pakalpojumus ?rpus kompleks? pied?v?juma nesniedza. Iesniedz?jtiesa t?p?c, trešk?rt, jaut?, vai gad?jumos, kad nodok?a maks?t?js nevar noteikt dažu paša sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?bu, jo ?rpus kompleks? pied?v?juma nesniedz tiem piel?dzin?mus pakalpojumiem, min?tais krit?rijs, neskatoties uz to, piem?rojams tiem nodok?a maks?t?ja paša sniegtajiem pakalpojumiem, kuru tirgus v?rt?bu noteikt ir iesp?jams.

77. Apst?klis, ka nav iesp?jams noteikt tirgus v?rt?bu visiem nodok?a maks?t?ja sniegtajiem pakalpojumiem, manupr?t, nav pietiekams pamatojums, lai iz??muma k?rt? atk?ptos no š? krit?rija piem?rošanas to paša sniegto pakalpojumu v?rt?bas noteikšanai, kuru v?rt?ba ir nosak?ma. T?dos faktiskos apst?k?os nodok?a maks?t?jam kompleks? ce?ojuma cena patieš?m j?sadala, izmantojot abas metodes. Proti, nodok?a maks?t?jam j?nosaka tirgus v?rt?ba paša sniegtajiem pakalpojumiem, ko tas p?rdod ?rpus kompleks? pied?v?juma; tad š? v?rt?ba j?at?em no kompleks? ce?ojuma cenas un p?c tam, izmantojot faktisko izmaksu metodi, cenas atlikums j?sadala starp ieg?d?tajiem pakalpojumiem un citiem paša sniegtajiem pakalpojumiem, lai noteiktu pe??as da?u, kas saska?? ar Sest?s direkt?vas 26. pantu apliekama ar nodokli.

78. Es gan neuzskatu, ka t?da kombin?ta abu metožu piem?rošana rada nep?rvaramas praktiska rakstura probl?mas. Iesniedz?jtiesa š?das gr?t?bas nav piemin?jusi, un no lietas materi?liem izriet, ka *My Travel* ir sp?jis savu PVN par?du par 1995. gadu p?rr??in?t, at?emot vien?gi aviobi?ešu tirgus v?rt?bu. Es turkl?t jau esmu iepriekš nor?d?jis, k?du iemeslu d?? tirgus

v?rt?bas krit?rija piem?rošanai, manupr?t, nevajadz?tu b?t pak?autai nosac?jumam, ka tai j?b?t vienk?rš?k piem?rojamai katra nodok?a maks?t?ja konkr?taj? situ?cij?.

79. Turkl?t, pat ja Sest?s direkt?vas 26. panta m?r?is ir PVN jom? piem?rojam? noteikumus piel?got ce?ojumu a?entu darb?bai un t?d?j?di samazin?t praktisk?s gr?t?bas, kas tiem var?tu rasties šaj? jom?, ar min?to pantu izveidotais tiesisk? regul?juma rež?ms atš?ir?b? no t?, kas izveidots attiec?b? uz mazajiem uz??mumiem un lauksaimniekiem (35), netiecas vienk?ršot parastaj? PVN rež?m? noteikt?s gr?matved?bas pras?bas. Min?t? panta 3. punkt? paredz?ts, ka tad, kad dar?jumi, ko uz??mums uztic?jis citiem nodok?a maks?t?jiem, tiek veikti gan Kopien?, gan ?rpus t?s, no nodok?a atbr?vot var tikai to kompleks? ce?ojuma cenas da?u, kura attiecas uz dar?jumiem, kas veikti ?rpus Kopienas. Es skaidri apzin?su, ka, piem?rojot š?du noteikumu, ce?ojumu a?entiem var n?kties savu kompleks? ce?ojuma cenu sadal?šanai veikt diezgan tehniskus apr??inus (36).

80. Es t?d?j?di neredzu pietiekamu pamatojumu š?d? hipot?tisk? gad?jum? atteikties no tirgus v?rt?bas krit?rija piem?rošanas un t?d?j?di kait?t Sest?s direkt?vas m?r?im saska?ot nodok?a apr??in?šanas b?zi. L?dz ar to es t?pat k? Komisija uzskatu, ka nodok?a maks?t?js viena taks?cijas perioda ietvaros tirgus v?rt?bas krit?riju var piem?rot dažiem pakalpojumiem un nepiem?rot to citiem, ja viš nesp?j noteikt šo citu pakalpojumu tirgus v?rt?bu.

81. ?emot v?r? visus izkl?st?tos apsv?rumus, es iesaku uz pirmo jaut?jumu atbild?t š?di: Sest?s direkt?vas 26. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js, kurš par kompleks? ce?ojuma cenu ce?ot?jam nodrošina gan pakalpojumus, kas ieg?d?ti no treš?m person?m, gan paša sniegtos pakalpojumus, princip? to kompleks? ce?ojuma cenas da?u, kas attiecas uz paša sniegtajiem pakalpojumiem, var noš?irt p?c tirgus v?rt?bas, ja vien šo v?rt?bu ir iesp?jams noteikt. Š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?js var izmantot faktisko izmaksu krit?riju tikai tad, ja viš pier?da, ka šis krit?rijs prec?zi atspogu?o kompleks? ce?ojuma cenas faktisko strukt?ru. Tirgus v?rt?bas krit?rija piem?rošana nav pak?auta ne nosac?jumam, ka tai j?b?t vienk?rš?kai par t?s metodes piem?rošanu, kas balst?ta uz faktiskaj?m izmaks?m, ne ar? nosac?jumam, ka t? rezult?t? j?ieg?st PVN par?ds, kas ir identisks vai l?dz?gs faktisko izmaksu metodes rezult?t? apr??in?tajam par?dam. L?dz ar to:

– ce?ojumu a?ents vai t?risma ce?ojumu r?kot?js nevar izmantot tirgus v?rt?bas metodi p?c savas br?vas izv?les;

– tirgus v?rt?bas krit?rijs ir piem?rojams pašu sniegtajiem pakalpojumiem, kuru tirgus v?rt?ba ir nosak?ma, pat ja taj? paš? taks?cijas period? dažu kompleksaj? pied?v?jum? ietvert? pašu sniegto pakalpojumu da?as v?rt?ba nav nosak?ma, jo nodok?a maks?t?js nep?rdod piel?dzin?mus pakalpojumus ?rpus kompleks? ce?ojuma ietvariem.

B – *Par otro jaut?jumu*

82. J?atsauc atmi??, ka ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai pamata lietas apst?k?os to paša sniegto pakalpojumu da?u, kas attiecas uz avioce?ojumiem, kuri p?rdoti kompleks? pied?v?juma ietvaros par kompleks? ce?ojuma cenu, ir iesp?jams noteikt, ?emot v?r? gan lidmaš?nas s?dvietas vid?jo cenu, kas palielin?ta par ce?ojuma r?kot?ja vid?jo ienes?guma starp?bu atseviš?i p?rdodamo s?dvietu tirdzniec?b? attiec?gaj? finanšu gad?, gan ce?ojuma r?kot?ja vid?jo pe??u no atseviš?i p?rdodamo s?dvietu tirdzniec?bas taj? paš? finanšu gad?.

83. Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa Tiesai l?dz skaidrojumu par veidu, k?d? konkr?ti nosak?ma par kompleks? ce?ojuma cenu *My Travel* pied?v?juma ietvaros sniegto paša sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?ba.

84. J?atg?dina, ka EKL 234. panta ietvaros Tiesa nevar piem?rot Kopienu ties?bu noteikumus konkr?tam gad?jumam, bet var tikai pie?emt nol?mumu par EKL noteikumu un Kopienas iest?žu pie?emto ties?bu aktu interpret?ciju (37). T?gad min?tais jaut?jums, manupr?t, p?rsniedz min?taj? pant? noteikto Tiesas kompetenci, jo, lai sniegtu atbildi uz šo jaut?jumu, j?izv?rt? *My Travel* jaunaj?s PVN deklar?cij?s veiktie apr??ini. Turkl?t ar? pati iesniedz?jtiesa nor?da, ka, ja Tiesa spriestu, ka šis uz??mums ir ties?gs izmantot tirgus v?rt?bas krit?riju, tai b?tu j?nosaka prec?za metode š?s v?rt?bas apr??in?šanai jaun?, šim m?r?im velt?t? s?d?, ko notur?tu ?paša pal?ta, kuras sast?v? ietilptu divi gr?matved?bas speci?listi.

85. Tom?r Sest?s direkt?vas 26. panta interpret?cijas ietvaros un, ?emot v?r? jau sniegto inform?ciju par kompleks? ce?ojuma cenas sadal?šanas veidu gad?jum?, kad nodok?a maks?t?js sniedz gan pakalpojumu, kas ieg?d?ti no treš?m person?m, gan paša sniegtos pakalpojumus, Tiesa atbildi uz otro jaut?jumu var sniegt, izv?rt?jot, vai tirgus v?rt?bas noteikšanai iesp?jams balst?ties uz vid?j?m v?rt?b?m.

86. Es t?pat k? Komisija uzskatu, ka š?dai praksei nav nek?du š??rš?u. Gluži pret?ji, vid?j? v?rt?ba var b?t pat reprezentat?v?ka, jo, k? tas ir pamata liet?, cenas piel?dzin?miem pakalpojumiem, kas tiek p?rdoti ?rpus kompleks? pied?v?juma ietvariem, var iev?rojami atš?irties (38). Iesniedz?jtiesa tirgus v?rt?bu avioce?ojumiem, ko *My Travel* p?rdod kompleks? pied?v?juma ietvaros, var likum?gi noteikt, balstoties uz š? nodok?a maks?t?ja p?rdoto lidmaš?nas bi?ešu vid?jo cenu uz to pašu vai tam piel?dzin?mu galam?r?i. Min?t?s tiesas zi?? ir ar? veikt šo vid?jo v?rt?bu labojumus, lai, piem?ram, ?emtu v?r? faktu, ka kompleks? pied?v?juma ietvaros s?dvietas lidojumos ce?ot?ju b?rniem tiek pied?v?tas par br?vu vai par pazemin?t?m cen?m.

87. T?p?c es ierosinu uz otro jaut?jumu sniegt atbildi, ka tirgus v?rt?ba avioce?ojumiem, ko pamata liet? *My Travel* par kompleks? ce?ojuma cenu p?rdod kompleks? pied?v?juma ietvaros, ir j?nosaka iesniedz?jtiesai, iev?rojot pamata pr?vas apst?k?us. Iesniedz?jtiesa šo tirgus v?rt?bu var noteikt, vadoties p?c vid?j?m v?rt?b?m.

V – Secinājumi

88. ?emot v?r? izkl?st?tos apsv?rumus, iesaku uz *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

“1) Ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js, kurš taks?cijas period? ir aizpild?jis savu pievienot?s v?rt?bas nodok?a deklar?ciju, izmantojot metodi, kura paredz?ta valsts tiesiskaj? regul?jum?, kas valsts iekš?j?s ties?b?s transpon? Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direkt?vu 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ir ties?gs p?rr??in?t savu pievienot?s v?rt?bas nodok?a par?du atbilstoši metodei, ko Tiesa atzinusi par sader?gu ar Kopienu ties?b?m, iev?rojot valsts ties?b?s paredz?tos nosac?jumus, kuriem j?atbilst l?dzv?rt?bas un efektivit?tes principiem.

2) Sest?s direkt?vas 77/388 26. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js, kurš par kompleks? ce?ojuma cenu nodrošina ce?ot?jam gan pakalpojumus, kas ieg?d?ti no treš?m person?m, gan paša sniegtos pakalpojumus, princip? to kompleks? ce?ojuma cenas da?u, kas attiecas uz paša sniegtajiem pakalpojumiem, var noš?irt p?c tirgus v?rt?bas, ja vien šo v?rt?bu ir iesp?jams noteikt. Š?d? gad?jum? nodok?a maks?t?js var izmantot faktisko izmaksu krit?riju tikai tad, ja vi?š pier?da, ka šis krit?rijs prec?zi atspogu?o kompleks? ce?ojuma cenas faktisko strukt?ru. Tirgus v?rt?bas krit?rija piem?rošana nav pak?auta ne nosac?jumam, ka tai j?b?t vienk?rš?kai par t?s metodes piem?rošanu, kas balst?ta uz faktiskaj?m izmaks?m, ne ar? nosac?jumam, ka rezult?t? j?ieg?st pievienot?s v?rt?bas nodok?a par?ds, kas

ir identisks vai līdzīgs faktisko izmaksu metodes rezultātā aprēķinātajam parādam. Līdz ar to:

- ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs nevar izmantot tirgus vērtības metodi pēc savas brīvas izvēles;
- tirgus vērtības kritērijs ir piemērojams pašu sniegtajiem pakalpojumiem, kuru tirgus vērtība ir nosakāma, pat ja tajā pašā taksācijas periodā atsevišķu kompleksajā piedāvājumā ietvertu pašu sniegto pakalpojumu daļas vērtība nav nosakāma, jo nodokļa maksātājs nepārdod pielīdzināmus pakalpojumus ārpus kompleksā piedāvājuma ietvariem.

3) Tirgus vērtība avioceļojumiem, ko pamata lietā *My Travel plc* par kompleksā ceļojuma cenu sniedz kompleksā piedāvājuma ietvaros, ir jānosaka iesniedzējtiesai, ievērojot pamata prāvas apstākļus. Iesniedzējtiesa šo tirgus vērtību var noteikt, vadoties pēc vidējām vērtībām.

1 – Oriģinālvārdi – franču.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

3 – C/308/96 un C/94/97 (*Recueil*, I/6229. lpp.).

4 – Turpmāk tekstā – “*My Travel*”.

5 – 1992. gada 12. novembra spriedums lietā C/163/91 *Van Ginkel* (*Recueil*, I/5723. lpp., 15. punkts) un iepriekš minētais spriedums apvienotajā lietā *Madgett* un *Baldwin* (18. punkts).

6 – 2003. gada 19. jūnija spriedums lietā C/149/01 *First Choice Holidays* (*Recueil*, I/6289. lpp., 25. punkts).

7 – 26. panta 1. punkts.

8 – 26. panta 2. punkta pirmais un otrais teikums.

9 – Saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu:

“Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādātājam un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādam piegādātājam, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām.”

10 – 26. panta 4. punkts.

11 – Turpmāk tekstā – “Komisāri”.

12 – Turpmāk tekstā – “TOMS režīms”.

13 – 19. punkts.

14 – 20.–27. punkts.

15 – 32.–35. punkts.

16 – 43. punkts.

17 – 44. punkts.

18 – Skat. it ?paši 1980. gada 27. marta spriedumu liet? 61/79 *Denkavit Italiana* (Recueil, 1205. lpp., 16. punkts), 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 *BP Soupergaz* (Recueil, l?1883. lpp., 39. punkts) un 2004. gada 13. janv?ra spriedumu liet? C?453/00 *Kühne &Heitz* (Recueil, l?837. lpp., 21. punkts).

19 – Skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Denkavit Italiana* (17. punkts) un 2001. gada 29. novembra spriedumu liet? C?366/99 *Griesmar* (Recueil, l?9383. lpp., 74. punkts). Attiec?b? uz nor?d?to principu nesenu piem?rošanu PVN jom? skat. 2005. gada 17. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?453/02 un C?462/02 *Linneweber* un *Akritidis* (Kr?jums, l?1131. lpp., 41.–45. punkts).

20 – Skat. it ?paši 1989. gada 22. j?nija spriedumu liet? 103/88 *Fratelli Costanzo* (Recueil, 1839. lpp., 33. punkts), 1993. gada 19. janv?ra spriedumu liet? C?101/91 Komisija/It?lija (Recueil, l?191. lpp., 24. punkts), 2001. gada 28. j?nija spriedumu liet? C?118/00 *Larsy* (Recueil, l?5063. lpp., 52. punkts) un iepriekš min?to spriedumu liet? *Kühne &Heitz* (22. punkts).

21 – Skat. it ?paši 1988. gada 2. febru?ra spriedumu liet? 309/85 *Barra* (Recueil, 355. lpp., 17. punkts) un 2003. gada 2. oktobra spriedumu liet? C?147/01 *Weber's Wine World* u.c. (Recueil, l?11365. lpp., 93. punkts).

22 – Skat. it ?paši 1983. gada 9. novembra spriedumu liet? 199/82 *San Giorgio* (Recueil, 3595. lpp., 12. punkts) un iepriekš min?to spriedumu liet? *Weber's Wine World* u.c. (103. punkts).

23 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *BP Soupergaz* (42. punkts). Skat. ar? 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?62/00 *Marks & Spencer* (Recueil, l?6325. lpp., 47. punkts).

24 – Nor?d?tais punkts ir š?ds: "Pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?bas atskait?šanai p?c b?t?bas ir vienk?rš?bas privil?ģija, ta?u, k? jau teicu, t? nevar prec?zi atspogu?ot min?to pakalpojumu cenas strukt?ru kompleks? pied?v?juma ietvaros. Izmantojot uz izmaksu apr??in?iem balst?to metodi, nodok?a apr??in?šanas b?ze j?nosaka p?c kop?j?s pe??as da?as, bet, izmantojot uz faktiskaj?m izmaks?m balst?to metodi, nav nepieciešams noš?irt pakalpojumu v?rt?bas daž?d?s sast?vda?as. Pe??as da?a un izmaksas kop? veido pašu sniegto pakalpojumu atskaites v?rt?bu, ko j?at?em no kompleks? ce?ojuma cenas, un t? ieg?stama ieg?d?to pakalpojumu v?rt?ba. K? aprakst?ts, no t?s at?emot ieg?d?to pakalpojumu cenu, nodok?a apr??in?šanas b?zi nosaka bez vajadz?bas sadal?t pašu sniegto pakalpojumu v?rt?bu."

25 – Manu secin?jumu iepriekš min?taj?s apvienotaj?s liet?s 77. un 78. punkt? es papildin?ju, ka faktisko izmaksu metodes izmantošanai nepieciešams veikt sarežž?tas darb?bas daž?do cenas sast?vda?u noteikšanai, ko nevar izdar?t, no visp?rj?m izmaks?m nenoš?irot kompleksaj? pied?v?jum? neietilpstošo un taj? ietilpstošo pašu sniegto pakalpojumu izmaksas; at?emot kompleksaj? pied?v?jum? ietilpstošo pašu sniegto pakalpojumu v?rt?bu no kompleks? ce?ojuma cenas, ieg?st kop?jo pe??as da?u, kas ir pamats nodok?a b?zes apr??in?šanai. Turkl?t tirgus v?rt?bas krit?rija izmantošana nov?rš neskaidr?bas, kas saist?tas ar at?emamo izmaksu raksturu. Sest?s direkt?vas 26. panta 2. punkta trešaj? teikum? paredz?ts atskait?t ce?ojumu a?enta faktisk?s izmaksas par ieg?d?tajiem pakalpojumiem, cikt?l šie dar?jumi dod tiešu labumu ce?ot?jam. L?dz ar to visp?rj?s izmaksas, kas neatbilst nor?d?tajam nosac?jumam, bet tik un t? ir noder?gas uz??muma darb?bai, ietilpst ar nodokli apliekamaj? ieg?d?to pakalpojumu pe??as da??, bet ne pašu sniegto pakalpojumu pe??as da??. Faktisko izmaksu apr??inos š?s izmaksas

j?sadala starp ab?m pakalpojumu kategorij?m. Tom?r t?s jau ietilpst pašu sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?b? un nav nepieciešams t?s noš?irt, lai apr??in?tu nodok?a b?zi par ieg?d?tajiem pakalpojumiem.

26 – Skat. 1990. gada 13. marta spriedumu liet? C?30/89 Komisija/Francija (*Recueil*, I?691. lpp., 23. punkts) un prec?z?k attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 26. pant? noteikto ?pašo tiesisk? regul?juma rež?mu – 1992. gada 27. oktobra spriedumu liet? C?74/91 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?5437. lpp., 17. punkts).

27 – Sprieduma 47. punkts un rezolut?v?s da?as 2. punkta otrais teikums.

28 – Attiec?b? uz PVN sist?mas skaidrojumu skat. 1996. gada 24. oktobra spriedumu liet? C?317/94 *Gibbs* (*Recueil*, I?5339. lpp., 18.–24. punkts).

29 – Attiec?b? uz j?dzienu “atl?dz?ba”, kas izmantots Padomes 1967. gada 11. apr??a Otraj? direkt?v? 67/228/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?jas pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas piem?rošanas strukt?ra un k?rt?ba (OV 71, 1303. lpp.) skat. 1981. gada 5. febru?ra spriedumu liet? 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (*Recueil*, 445. lpp., 13. punkts); attiec?b? uz j?dzienu “atl?dz?ba”, kas izmantots Sestaj? direkt?v?, skat. 1988. gada 23. novembra spriedumu liet? 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (*Recueil*, 6365. lpp., 16. punkts), 1994. gada 2. j?nija spriedumu liet? C?33/93 *Empire Stores* (*Recueil*, I?2329. lpp., 18. punkts), iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* (40. punkts) un 2001. gada 3. j?lija spriedumu liet? C?380/99 *Bertelsmann* (*Recueil*, I?5163. lpp., 22. punkts).

30 – 69. punkts.

31 – PVN likm?m piem?rojamie noteikumi atrodami galvenok?rt Sest?s direkt?vas 12. panta 3. punkt?. Atbilstoši katram no šaj? liet? b?tiskajiem gadiem piem?rojamaj?m min?to noteikumu versij?m dal?bvalstis nosaka PVN standartlikmi, kas nep?rsniedz 15 %. T?s var noteikt ar? vienu vai divas pazemin?tas likmes, kas piem?rojamās atseviš??m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumiem; š?das likmes nevar b?t zem?kas par 5 %. Atseviš??m dal?bvalst?m tom?r ir ties?bas pagaidu k?rt?b? noteikt par min?taj?m pazemin?taj?m likm?m zem?kas likmes (daž?do dal?bvalst?s piem?rojamā nodok?a likmju p?rskatu skat. Komisijas 2001. gada 22. oktobra zi?ojum? par pazemin?taj?m PVN likm?m, kas sagatavots saska?? ar Sest?s direkt?vas 12. panta 4. punktu, COM (2001) 599 gal?g? redakcija).

32 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Gibbs* (19. punkts) un 2002. gada 15. oktobra spriedums liet? C?427/98 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?8315. lpp., 28. un 29. punkts).

33 – Skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Madgett* un *Baldwin* (44. punkts). Atg?din?šu, ka taj? tika v?rt?ta viesn?cas pied?v?to istabu un sniegt?s puspensijas cena, klientiem šos pakalpojumus izmantojot ?rpus kompleks? pied?v?juma.

34 – 72. punkts.

35 – Apsv?rumus, kas Kopienas likumdev?jam likuši noteikt šiem uz??mumiem labv?l?gus ?pašus tiesisk? regul?juma rež?mus, esmu izkl?st?jis savos secin?jumos liet? *Harbs* (2004. gada 15. j?lija spriedums liet? C?321/02, Kr?jums, I?7101. lpp.), 3.–5. punkts un 39. punkts.

36 – Attiecībā uz tehniska rakstura grūtībām, ko šāda cenas sadalīšana var radīt aviotransporta pakalpojumu jomā, skat. 1990. gada 27. oktobra spriedumu iepriekš minētajā lietā Komisija/Vācija (12. punkts).

37 – 1964. gada 15. jūlija spriedums lietā 100/63 *Van der Veen* (*Recueil*, 1105., 1121. lpp.), 1964. gada 2. decembra spriedums lietā 24/64 *Dingemans* (*Recueil*, 1259., 1273. lpp.), 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-9/97 un C-118/97 *Jokela* un *Pitkäranta* (*Recueil*, I-6267., 30. punkts), 1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-86/97 *Trans-Ex-Import* (*Recueil*, I-1041. lpp., 15. punkts), 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-61/98 *De Haan* (*Recueil*, I-5003. lpp., 29. punkts) un 2001. gada 10. maija spriedums lietā C-203/99 *Veedfald* (*Recueil*, I-3569. lpp., 31. punkts).

38 – Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka aviobietaim ar galamērķi Palmā (Spānija), ko *My Travel* pārdēvis 1997. gada jūnijā, bijušas 18 atšķirīgas cenas (rakstveida apsvērumu 4.15. punkts).