



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MIHALA BOBEKA [*MICHAL BOBEK*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 5. septembrī¹

Lieta C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
pret
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Īpašs PVN režīms ceļojumu aģentūrām – Piemērošanas joma – Brīvdienu mītnes nodrošināšana – Citi sniegtie pakalpojumi – Papildpakalpojumi un pamatpakalpojumi – Samazināta nodokļa likme – Piemērošana ceļojumu aģentūras nodrošinātai naktsmītnei

I. Ievads

1. *Alpenchalets Resorts GmbH* (prasītāja) ir mājas no to īpašniekiem un tālāk izirē tās saviem klientiem brīvdienu vajadzībām. Īpašnieki vai viņu pārstāvji sniedz papildu pakalpojumus individuāliem klientiem, kad tie ierodas, piemēram, mītnes tīrīšanas un dažos gadījumos veļas mazgāšanas un maiziņu piegādes pakalpojumus.

2. Vai šis ir “ceļojumu aģentūras sniegts pakalpojums” Direktīvas 2006/112/EK² (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) izpratnē? Šo jautājumu pašlaik izskata *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kura vēlas uzzināt, vai attiecīgais pakalpojums ir kvalificējams kā ceļojumu aģentūras sniegts pakalpojums un – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai nodokļa bāzei (peļņas daļa) būtu jāpiemēro samazināta nodokļa likme attiecībā uz sniegtā pakalpojuma izmitināšanas komponenti.

3. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa tiek lūgta konkrēti norādīt, kas veido “ceļojumu aģentūras sniegto pakalpojumu”, ņemot vērā, ka ceļojumu aģentūru piedāvājums parasti sastāv no vairākiem pakalpojumiem (piemēram, izmitināšana un transports). Tiesa tiek lūgta arī pārbaudīt savstarpējo saistību starp diviem īpašiem pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīmiem, no kuriem viens attiecas uz nodokļa bāzi (peļņas daļa) un otrs – uz samazināto PVN likmi.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

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

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 1. punktu, kas ietverts VIII sadaļā “Likmes”, dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes. Saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 2. punkta pirmo daļu samazinātas nodokļa likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei un tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minētas PVN direktīvas III pielikumā.

5. PVN direktīvas III pielikuma 12. punkts ir formulēts šādi:

“izmitināšana, ko nodrošina viesnīcas un līdzīgi uzņēmumi, tostarp izmitināšana brīvdienās un vietu izīrēšana tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšana.”

6. PVN direktīvas 306. pants ietilpst PVN direktīvas XII sadaļā “Īpaši režīmi”, 3. nodaļā “Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām”. PVN direktīvas 306. panta 1. punktā ir noteikts:

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

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

7. PVN direktīvas 307. pantā ir noteikts:

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

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

8. PVN direktīvas 308. pantā ir noteikts:

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

B. Valsts tiesības

9. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UStG*”) 12. panta 2. punkta 11) apakšpunktu nodoklis tiek samazināts līdz 7 % šādiem darījumiem:

“dzīvojamo un guļamtelpu izīrēšana, ja tās ir uzņēmēja rīcībā islaicīgai viesu izmitināšanai, kā arī islaicīga vietu izīrēšana kempingos. Pirmais teikums neattiecas uz pakalpojumiem, kuru tiešais mērķis nav izīrēšana, pat ja par šiem pakalpojumiem ir samaksāts ar atlīdzību par izīrēšanu.”

10. *UStG* 25. panta 1. punktā par ceļojumu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli ir noteikts:

“Turpmāk minētās tiesību normas attiecas uz tādiem uzņēmēja sniegtiem ceļojumu pakalpojumiem, kas nav paredzēti pakalpojuma saņēmēja uzņēmumam, ja uzņēmējs veic darījumus ar pakalpojuma saņēmēju savā vārdā un izmanto no trešajām personām saņemtus ceļojumu pakalpojumus. Uzņēmēja sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par citiem pakalpojumiem. Ja uzņēmējs viena ceļojuma ietvaros sniedz pakalpojuma saņēmējam vairākus šāda veida pakalpojumus, tie ir uzskatāmi par vienotu citu pakalpojumu. Cita pakalpojuma sniegšanas vieta ir nosakāma atbilstoši 3.a panta 1. punktam. No trešajām personām saņemtie ceļojumu pakalpojumi ir trešo personu veiktās piegādes un citi pakalpojumi, no kuriem tiešo labumu gūst ceļotāji.”

11. *UStG* 25. panta 3. punktā ir noteikts:

“Citu pakalpojumu vērtība atbilst starpībai starp summu, ko pakalpojuma saņēmējs maksā, lai saņemtu pakalpojumu, un summu, ko uzņēmējs maksā par ceļojumu pakalpojumiem, kas saņemti no trešajām personām. Apgrozījuma nodoklis netiek iekļauts nodokļa bāzē. Uzņēmējs nodokļa bāzi var noteikt nevis par katru pakalpojumu atsevišķi, bet gan par pakalpojumu grupām vai visiem taksācijas periodā sniegtajiem pakalpojumiem.”

III. Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

12. *Alpenchalets Resorts* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) 2011. gadā īrēja mājas Vācijā, Austrijā un Itālijā no to īpašniekiem un pēc tam tās savā vārdā izīrēja individuāliem klientiem brīvdienu vajadzībām. Papildus izmitināšanas nodrošināšanai attiecīgie māju īpašnieki vai to pārstāvji, klientiem ierodoties attiecīgajā vietā, sniedza tiem pakalpojumus, tostarp mītnes tīrīšanas un dažos gadījumos veļas mazgāšanas un maiziņu piegādes pakalpojumus.

13. Prasītāja aprēķināja maksājamo PVN, izmantojot “nodokļa piemērošanu peļņas daļai”, kas saskaņā ar *UStG* 25. pantu attiecas uz ceļojumu pakalpojumiem, un piemēroja nodokļa pamatlīkmi. Ar 2013. gada 6. maija vēstuli prasītāja lūdza mainīt noteikto nodokli un piemērot samazinātu nodokļa likmi. *Finanzamt München Abteilung Körperschaften* (Minhenes Nodokļu pārvaldes Juridisko personu nodaļa, Vācija) (turpmāk tekstā – “atbildētāja”, kā arī atbildētāja apelācijas tiesvedībā) noraidīja šo lūgumu.

14. *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija) (turpmāk tekstā – “pirmās instances tiesa”) noraidīja prasītājas celto prasību. Tiesa sprieda, ka “nodokļa piemērošanas peļņas daļai” noteikums ir piemērojams attiecīgajiem ceļojumu pakalpojumiem saskaņā ar *UStG* 25. pantu, kas interpretēts, ņemot vērā Tiesas judikatūru attiecībā uz Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK³ (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) 26. pantu un PVN direktīvu. Tiesa arī sprieda, ka samazināta nodokļa likme nav piemērojama, jo *UStG* 25. pantā minētais ceļojumu pakalpojums nav norādīts samazinātu nodokļa likmju katalogā *UStG* 12. panta 2. punktā.

15. Prasītāja par šo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā – *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa). Šī tiesa atzīmē, ka spriedumā *Van Ginkel*⁴ Tiesa apstiprināja īpašā režīma piemērojamību ceļojumu aģentūrām, kuras nodrošina tikai izmitināšanas pakalpojumus. Iemesls tam bija apstākļi, ka ceļojumu aģentūra var nodrošināt saviem klientiem arī citus pakalpojumus, piemēram, informācijas un ieteikumu sniegšana. Atzīstot, ka šāds risinājums ir apstiprināts turpmākajā judikatūrā⁵, iesniedzējtiesa

³ Direktīva (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

⁴ Spriedums, 1992. gada 12. novembris (C-163/91, EU:C:1992:435).

⁵ Spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 21. un nākamie punkti), un Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

vēlas noskaidrot, vai šī pieeja nebūtu jāpārvērtē, ņemot vērā atšķirību starp *pamatpakalpojumiem* un *papildpakalpojumiem*, šajā saistībā it īpaši atsaucoties uz spriedumu *Ludwig*⁶. Ja tomēr šāda diferenciacija nav nepieciešama, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ir iespējams nodokļa bāzei (*in casu*, peļņas daļa saskaņā ar īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām) piemērot samazinātu PVN likmi.

16. Iesniedzējtiesa skaidro, ka gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzīga, proti, ja šķiet, ka attiecīgajam pakalpojumam nav piemērojams īpašais režīms ceļojumu aģentūrām, prasītājam ir jāmaksā nodoklis (Vācijā) tikai par tādu brīvdienu mītņu izīrēšanu, kas atrodas Vācijā, bet ne citā vietā esošu brīvdienu mītņu izīrēšanu. Turklāt Vācijā esošu brīvdienu mītņu izīrēšanai esot piemērojama samazināta nodokļa likme, kas ļautu prasītājam atskaitīt attiecīgo priekšnodokli.

17. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

- “1) Vai pakalpojumam, kuru būtībā veido brīvdienu mītnes nodrošināšana un kurā pakalpojuma papildu elementi ir uzskatāmi tikai par pamatpakalpojuma papildpakalpojumu, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas 1992. gada 12. novembra spriedumam *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435) ir piemērojams īpašais režīms ceļojumu aģentūrām saskaņā ar [Direktīvas 2006/112] 306. pantu?
- 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai līdztekus īpašajam režīmam ceļojumu aģentūrām saskaņā ar [Direktīvas 2006/112] 306. pantu šim pakalpojumam papildus var būt piemērojama arī samazināta nodokļa likme par izmitināšanu brīvdienās [Direktīvas 2006/112] 98. panta 2. punkta izpratnē saistībā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu?”

18. Vācijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Prasītāja, Vācijas valdība un Komisija sniedza mutvārdu paskaidrojumus tiesas sēdē, kas notika 2018. gada 11. jūlijā.

IV. Analīze

19. Šie secinājumi ir strukturēti šādi. A daļā, atbildot uz iesniedzējtiesas pirmo jautājumu, es izvērtēšu, vai pakalpojumu sniegšanai, lai uz to attiecinātu īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, ir jāietver vairāk nekā viens pakalpojums. B daļā, atbildot uz iesniedzējtiesas otro jautājumu, es ierosinu, ka samazinātu nodokļa likmi nevar piemērot pakalpojumam, kuru klasificē kā “pakalpojumu, ko sniedz ceļojumu aģentūra”.

A. Pirmais jautājums – “pakalpojums, ko sniedz ceļojumu aģentūra”

20. Pēc dažām ievada piezīmēm par ceļojumu aģentūrām paredzēto īpašo režīmu (1) es analizēšu, vai uz ceļojumu aģentūras sniegto piedāvājumu ir attiecināma prasība ietvert vairākus pakalpojumus. Tiks apsvērtas divas alternatīvas: pirmkārt, ja patiešām ir jāietver vairāki pakalpojumi (2), un, otrkārt, alternatīva izpratne par īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, saskaņā ar kuru īpašā režīma piemērošanai ir nepieciešams tikai viens (no trešās personas) “iepirkts” pakalpojums saistībā ar izmitināšanu vai transportu (3). Diskusija par abu pieeju loģiskajām sekām (vai to neesamību) man liek domāt, ka priekšroka dodama pieejai “tikai viens iepirktais pakalpojums” (4).

6 Spriedums, 2007. gada 21. jūnijs (C-453/05, EU:C:2007:369, 19. punkts).

1. Ievads – kas ir ceļojumu aģentūra?

21. PVN direktīvas 306. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts, ka īpašo režīmu ceļojumu aģentūru piemēro “darījumiem, kurus ceļotāju labā tās veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas”. Vienlaikus šī paša punkta otrajā daļā ir norādīts, ka režīms neattiecas uz “ceļojumu aģentūrām, kad tās darbojas vienīgi kā starpnieki [...]”.

22. Šķiet, ka šajās normās *prima facie* ir ietverti divi pozitīvi nosacījumi: i) rīkoties savā vārdā un ii) izmantot trešo personu pakalpojumus, un viens negatīvs nosacījums – iii) nedarboties kā starpniekam. Tomēr, veicot dziļāku pārbaudi, šķiet, ka trešais nosacījums drīzāk ir negatīvi pārfrāzēts pirmais nosacījums: “rīkoties savā vārdā” nešķiet būtiski atšķirīgi no “nedarboties kā starpniekam”⁷.

23. Šķiet, ka faktiski uz ceļojumu aģentūru īpašo režīmu, kas ir piemērojams saskaņā ar PVN direktīvas 306. pantu, ir attiecināmi divi nosacījumi. Saskaņā ar pirmo uzņēmējam ir jārikojas savā vārdā, nevis kā starpniekam. Saskaņā ar otru uzņēmējam ir jāizmanto trešo personu pakalpojumi.

24. Attiecībā uz *pirmo* nosacījumu, šķiet, nav domstarpību, ka prasītāja rīkojas savā vārdā, nevis kā starpnieks, un tas skaidri apstiprināts arī iesniedzējtiesas nolēmumā. Tādēļ es to pieņemu kā faktu.

25. Tas, vai ir izpildīts *otrais* nosacījums, tomēr ir mazāk acīmredzami, jo pastāv neskaidrības par to, vai pietiek ar vienu iepirkto pakalpojumu vai arī jābūt vismaz diviem. Ja tiek apsvērta pēdējā minētā iespēja, tad uzreiz rodas jautājums, kāda veida ir jābūt šiem pakalpojumiem. Es tagad pievērsos tieši šiem jautājumiem, sākot ar pēdējo aprakstīto scenāriju – ja prasība ietvert vairākus pakalpojumus ir jāpieņem kā fakts, tad kāda veida “daudzveidība” tiek prasīta?

2. Prasība ietvert vairākus pakalpojumus

26. Jaunākais pārfrāzējums prasībai ietvert vairākus pakalpojumus, lai piemērotu īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, kam Tiesa sākotnēji pieskārs lietā *Van Ginkel*⁸, ir sniegts lietā *Star Coaches*⁹ (a). Var teikt, ka rīkojumā *Star Coaches* izmantotā pieeja, kurā uzsvērta prasība ietvert vairākus pakalpojumus, izriet no minētā īpašā režīma formulējuma, kā arī tā mērķiem (b). Ja piekrist šai interpretācijai, tad patiešām kļūst nozīmīga atšķirība starp pamatpakalpojumiem un papildpakalpojumiem, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa (c). Tomēr pareiza izpratne par prasību ietvert vairākus pakalpojumus ir jāpārbauda arī attiecībā pret citu Tiesas judikatūras aspektu, saskaņā ar kuru tiek pieņemts, ka pakalpojums ietilpst īpašajā režīmā ceļojumu aģentūrām jauktā pakalpojuma gadījumā, kas apvieno tikai vienu iepirkto pakalpojumu ar vienu pašu sniegtu pakalpojumu (d).

⁷ Tomēr jāatzīmē, ka Tiesa nav sīkāk apskatījusi starpnieka jēdzienu, kā tas izmantots PVN direktīvas 306. pantā un tiesiskajos regulējumos, tās priekštečos. Agrāk izskatītās lietās, kas skar šo jautājumu, Tiesa uzdeva valsts tiesai pārbaudīt, vai ir izpildīts nosacījums, lai uzņēmējs nedarbotos kā starpnieks. Tomēr šķiet, ka 1992. gada 12. novembra spriedumā *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 21. punkts) Tiesa faktiski izveidoja vienādojumu starp jēdzieniem “rīkoties savā vārdā” un “nedarboties kā starpniekam” – “Sestās direktīvas 26. panta 1. punktā ir paredzēts, ka šī panta piemērošana ir atkarīga no nosacījuma, ka ceļojumu aģentūra darbojas ar klientiem savā vārdā, nevis kā starpnieks” [mans izcēlums]. Skat. arī spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Jetair* un *BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 54.–55. punkts), un ģenerāladvokāta L. M. Pojareša Maduru [L. M. Poiares Maduro] secinājumus lietā *Ist* (C-200/04, EU:C:2005:394, 35. punkts). Turklāt es atzīmēju, ka PVN direktīvas 44., 50., 54. pantā, 56. panta 1. punkta l) apakšpunktā un 153. pantā ir atsauce uz starpnieku vai starpniekiem kā personām, kuras sniedz pakalpojumus “citu personu vārdā un interesēs”. Tiešām, tas netiek atkārtots PVN direktīvas 306. panta 1. punkta otrajā daļā, bet tā paša punkta pirmajā daļā ir norādīts pretējais (rīkojas “pašas savā vārdā”) kā īpašība, kas attiecas uz ceļojumu aģentūrām.

⁸ Spriedums, 1992. gada 12. novembris (C-163/91, EU:C:1992:435).

⁹ Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts (C-220/11, EU:C:2012:120).

a) “*Van Ginkel*” un “*Star Coaches*”

27. Lietā *Star Coaches*¹⁰, kas, šķiet, ir visjaunākā lieta attiecībā uz prasību ietvert vairākus pakalpojumus, Tiesa nepiekrīta īpašā PVN režīmu ceļojumu aģentūrām piemērošanai uzņēmējam, kurš (kas ir būtiski šajā lietā) nodrošināja tikai iepirkto transporta pakalpojumus¹¹. Tas tika pamatots tādējādi, ka pakalpojumi, uz kuriem attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām, nav “reducējami uz vienu vienīgu pakalpojumu”¹². Tiesa paskaidroja, ka “nav izslēgts, ka tāda pasažieru autopārvadātāja pakalpojumi, kurš [...] izmanto apakšuzņēmēju, kas ir PVN maksātāji, sniegtos transporta pakalpojumus, ietilpst PVN direktīvas 306. pantā paredzētā īpašā režīma piemērošanas jomā”. Tomēr tādā gadījumā šādiem pakalpojumiem ir jāietver citi pakalpojumi, ne tikai transporta pakalpojumi, piemēram, informācijas un ieteikumu sniegšana par brīvdienu piedāvājumu klāstu un brauciena ar autobusu rezervēšana¹³.

28. Nonākot pie šī slēdziena, Tiesa atsaucās uz agrāko spriedumu *Van Ginkel*¹⁴. Tomēr fakti un Tiesas apgalvojumi šajā lietā bija atšķirīgi un attiecināmi uz lietas kontekstu. Spriedumā *Van Ginkel* Tiesa atzina, ka fakts, ka ceļojumu aģentūra nodrošina tikai brīvdienu izmitināšanas pakalpojumu, nenozīmē, ka tas tiek izslēgts no īpašā režīma ceļojumu aģentūrām¹⁵. Nonākusi pie šī slēdziena, Tiesa piebilda, ka “[ceļojumu aģentūras] sniegtais pakalpojums nav jāreducē uz vienu vienīgu pakalpojumu [...], jo papildus mītnes izīrēšanai tas var ietvert tādus pakalpojumus kā informācijas un ieteikumu sniegšana, ceļojumu aģentūrai piedāvājot virkni iespēju brīvdienu pavadīšanai un mītnes rezervēšanu”¹⁶.

29. Tādējādi spriedumā *Van Ginkel* Tiesa faktiski ir apliecinājusi, ka ar vienu pakalpojumu, izmitināšanas nodrošināšanu pietiek. “Informācijas un ieteikumu sniegšana” kā “fakultatīvs papild[pakalpojums]” tika norādīta kā teorētiska iespēja. Tā nebija balstīta uz konkrētās lietas faktiem. Tā tika formulēta kā iespēja (“var”) un netika iekļauta sprieduma rezolutīvajā daļā.

30. Tomēr šķiet, ka rīkojumā *Star Coaches* šī papildu piezīme tika izmantota un padarīta par daļu no noteikuma, norādot, ka, lai piemērotu īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, kopējā pakalpojumā ir jābūt ietvertam kam vairāk nekā tikai iepirkto izmitināšanas pakalpojumam vai tikai iepirkto transporta pakalpojumam. Tādējādi šķiet, ka rīkojumā *Star Coaches* faktiski ir prasīts, lai tiktu sniegts izmitināšanas vai transporta pakalpojums un “vēl kaut kas”. Transporta un izmitināšanas pakalpojumi nav jāsniedz apvienojumā, bet vienam no šiem pakalpojumiem ir jābūt izmitināšanai vai transportam, jo pakalpojumam kopumā ir jābūt saistītam ar ceļojumu¹⁷.

10 Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Precīzāk, šķita, ka uzņēmējs sniedza gan iepirkto, gan paša nodrošināto transporta pakalpojumus. Taču diskusijai par ceļojumu aģentūrām piemēroto īpašo režīmu būtiska bija tikai pirmā komponente. Tiesa neaplūkoja faktu, ka pakalpojumi tika sniegti ceļojumu aģentūrām, nevis tieši klientiem, jo tas nešķita vajadzīgs.

12 Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts (C-220/11, EU:C:2012:120, 22.–23. punkts).

13 Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts (C-220/11, EU:C:2012:120, 22.–23. punkts).

14 Spriedums, 1992. gada 12. novembris (C-163/91, EU:C:1992:435). Spriedums, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 18. punkts).

15 Spriedums, 1992. gada 12. novembris (C-163/91, EU:C:1992:435, 22.–26. punkts).

16 Spriedums, 1992. gada 12. novembris, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 24. punkts), kurā ir ietverta atsauce uz spriedumu, 1992. gada 26. februāris, *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), kas attiecas uz izņēmuma jurisdikciju attiecībā uz lietu tiesībām saskaņā ar 1968. gada 27. septembra Konvencijas par jurisdikciju un spriedumu izpildi civillietās un komercietās (Briseles konvencija) (OV 1978, L 304, 36. lpp.) 16. pantu.

17 Tas iepriekš tika norādīts spriedumā, 2010. gada 9. decembris, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762). Šajā spriedumā Tiesa atteicās piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām uzņēmējam, kura sniegto pakalpojumu veidoja tikai operas biļešu pārdošana.

b) *Īpašā režīma ceļojumu aģentūrām formulējums un mērķi*

31. Tādējādi, neskatoties uz to, ka pieeja rīkojumā *Star Coaches* (laikam gan) ir stingrāka, tā, šķiet, labāk atspoguļo PVN direktīvas 306. panta formulējumu. Šī norma skar “citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus”, ko izmanto ceļojumu aģentūra. Ideja par trešo personu sniegto pakalpojumu daudzveidību ir ietverta arī PVN direktīvas 307. pantā, kas rada juridisku fikciju, saskaņā ar kuru darījumus, ko ceļojumu aģentūra veic saistībā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu.

32. Šī prasība ietvert vairākus pakalpojumus ir atspoguļota arī vairākos tiesību aktos. Sagatavošanās darbos, uz kuru pamata tika pieņemta Sestā direktīva (ar ko pirmo reizi ieviesa īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām), nav sniegta pilnīga informācija par to, kāpēc tika ieviests šis īpašais režīms¹⁸. Tomēr 2002. gada priekšlikumā, ar kuru tika iesniegti grozījumi, kas galu galā netika pieņemti, Komisija norādīja, ka īpašais režīms “tika radīts profesijas īpašā rakstura dēļ” un ka “ceļojumu aģentūru un ceļojumu rīkotāju sniegtie pakalpojumi visbiežāk ietver pakalpojumu, it īpaši transporta un izmitināšanas, apvienojumu [...]. Sniegto pakalpojumu kompleksuma un lokalizācijas dēļ parasto tiesību normu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības un traucētu to darbību”¹⁹.

33. Tādējādi šī īpašā režīma mērķi liecina par to, ka centieni vienkāršot galvenokārt bija vērsti uz to, lai salāgotu viena pakalpojuma ietvaros dažādās dalībvalstīs sniegto pakalpojumu *materiālo*, kā arī *ģeogrāfisko* daudzveidību²⁰.

34. Principā ideju par ģeogrāfisko un materiālo daudzveidību Tiesa atkārtoti visās lietās, kas skar īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām. Tiesa faktiski konstatē, ka ceļojumu aģentūru un ceļojumu rīkotāju sniegtie pakalpojumi visbiežāk sastāv no vairākiem pakalpojumiem, jo īpaši attiecībā uz transportu un izmitināšanu. Tā apgalvo, ka sniegto pakalpojumu kompleksuma un lokalizācijas dēļ parasto tiesību normu par uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošana radītu praktiskas grūtības²¹.

35. Tomēr jāatzīst, ka papildus šiem vispārīgajiem izteikumiem to, kādam precīzi ir jābūt pārbaudes saturam, izšķirt nav viegli, it īpaši ņemot vērā sprieduma *Van Ginkel* un rīkojuma *Star Coaches* savstarpējo spriedzi. Vai pietiek ar vienu pakalpojumu? Kuru? Ja ir nepieciešama pakalpojumu (materiāla) daudzveidība, kādas kombinācijas var tikt atzītas? Tikai izmitināšanas un transporta

18 Komisijai sagatavotais ziņojums ar nosaukumu “Pētījums par īpašā PVN piemērošanas režīma ceļojumu aģentūrām pārskatīšanu un reformu iespējām”, galīgais ziņojums TAXUD/2016/AO-05, 2017. gada decembris (pieejams Eiropas Komisijas tīmekļa vietnē), 26. lpp., 3.2. punkts.

19 Priekšlikums (2002. gada 8. februāris) Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām (COM(2002) 64, galīgā redakcija) (OV 2002, C 126E, 390. lpp.). Priekšlikumu vēlāk atsauc, skat. aktualitāti zaudējušu Komisijas priekšlikumu atsaukumu (OV 2014, C 153, 3. lpp.). Skat. arī Padomes starpiestāžu dokumentu 2002/0041 (CNS) par “PVN īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām” (17567/09).

20 Skat. arī manus secinājumus lietā *Skarpa Travel* (C-422/17, EU:2018:XXX, 30.–33. punkts).

21 Spriedumi, 1992. gada 12. novembris, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 13.–14. punkts); 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 18. punkts); 2003. gada 19. jūnijs, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, 23. un 24. punkts un tajos minētā judikatūra), un 2010. gada 9. decembris, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, 17. un 18. punkts un tajos minētā judikatūra); Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, 19. punkts); spriedumi, 2012. gada 25. oktobris, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, 19. punkts); 2013. gada 26. septembris, Komisija/Spānija (C-189/11, EU:C:2013:587, 58. punkts), un 2014. gada 16. janvāris, *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, 25. punkts). Līdzīgi – sk. spriedumu, 2018. gada 8. februāris, Komisija/Vācija (C-380/16, nav publicēts, EU:C:2018:76, 41.–42. un 48. punkts).

pakalpojumi? Izmitināšanas un vēl kāds cits pakalpojums? Transporta un vēl kāds cits pakalpojums? Kā tiesas sēdē pareizi norādīja Vācijas valdība, šķiet, ka iespējamo analogiju ar Direktīvu (ES) 2015/2302 par kompleksiem ceļojumiem²², kas varētu sniegt vismaz dažus norādījumus par definīcijām²³, Tiesa jau ir izslēgusi²⁴.

c) Pamatpakalpojumi un papildpakalpojumi

36. Ja prasība ietvert vairākus pakalpojumus tiktu uzskatīta par obligātu priekšnoteikumu īpašā režīma ceļojumu aģentūrām piemērojamībai, tad, kā norāda iesniedzējtiesa, būtiska kļūst pamatpakalpojumu un papildpakalpojumu nošķiršana.

37. Saistībā ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa atgādina pamatpakalpojumu un papildpakalpojumu nošķiršanu, kas tika veikta lietā *Ludwig*²⁵. Šī lieta attiecās uz jautājumu, vai finanšu konsultanta sniegtais pakalpojums, kas ietver kredīta starpniecību *un* konsultēšanu, būtu jāuzskata par vienotu kredīta starpniecības pakalpojuma sniegšanu un tādēļ būtu atbrīvots no PVN saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 1) punktu.

38. Tiesa sprieda, ka “katra pakalpojumu sniegšanas darbība parasti ir uzskatāma par atsevišķu un neatkarīgu un ka darījums, kas sastāv no viena ekonomiska rakstura pakalpojuma, nav mākslīgi sadalāms, lai neizkropļotu PVN sistēmas efektivitāti, un tātad ir svarīgi izpētīt apskatāmā darījuma raksturojošos elementus, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs par labu patērētājam – kā vidusmēra patērētājam – ir veicis vairākas galvenās un savstarpēji nošķiramas darbības [pakalpojumus] vai arī vienotu darbību [pakalpojumu]”²⁶. Tiesa turpinājumā paskaidroja, ka “vienota darbība [vienots pakalpojums] pastāv tad, ja viens vai vairāki elementi veido galveno darbību [pakalpojumu], lai gan savukārt viens vai vairāki elementi ir uzskatāmi par vienu vai vairākām papilddarbībām [papildpakalpojumiem], uz kurām attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno darbību [pakalpojumu]. Darbība [pakalpojums] ir jāuzskata par papildinājumu galvenajai darbībai [galvenajam pakalpojumam] tad, ja šī darbība [pakalpojums] nav patērētāja pamatmērķis, bet gan tikai līdzeklis, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pakalpojuma sniedzēja sniegto galveno pakalpojumu”²⁷.

39. Lai gan lieta *Ludwig* attiecās uz finanšu pakalpojumiem, var atgādināt, ka Tiesa jau ir apsvērusi atšķirību starp pamatpakalpojumiem un papildpakalpojumiem īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām specifiskajā kontekstā. Lietā *Madgett* un *Baldwin*²⁸ divi viesnīcu īpašnieki piedāvāja kompleksus ceļojumus savas viesnīcas Anglijā klientiem. Kompleksajos ceļojumos ietilpa izmitināšana, autobusa transports no dažādiem iekāpšanas punktiem, kā arī vienas dienas ekskursijas ar autobusu laikā, kad klienti uzturas viesnīcā. Transporta pakalpojumi tika iegādāti no trešajām personām. Pārējie bija pašu sniegti pakalpojumi. Radās jautājums par to, vai šādiem kompleksiem ceļojumiem ir piemērojams

22 Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva (2015. gada 25. novembris) par kompleksiem ceļojumiem un saistītiem ceļojumu pakalpojumiem, ar ko groza Regulu (EK) Nr. 2006/2004 un Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2011/83/ES un atceļ Padomes Direktīvu 90/314/EEK (OV 2015, L 326., 1. lpp.).

23 Direktīvas 2015/2302 par kompleksiem ceļojumiem 3. panta 2. punktā “komplekss pakalpojums” būtībā definēts kā vismaz divu dažādu veidu ceļojuma pakalpojumu apvienojums viena un tā paša ceļojuma vai to pašu brīvdienu nolūkā. Savukārt 3. panta 1. punktā “ceļojuma pakalpojums” definēts kā a) pasažieru pārvadāšana; b) izmitināšana, kura nav pasažieru pārvadāšanas neatņemama sastāvdaļa un kuras mērķis nav apmešanās uz dzīvi; c) automobiļu noma [...]; d) jebkurš cits tūrisma pakalpojums, kas nav kāda ceļojuma pakalpojuma a), b) vai c) apakšpunkta nozīmē neatņemama sastāvdaļa.

24 Skat. spriedumus, 1999. gada 11. februāris, *AFS Intercultural Programs Finland* (C-237/97, EU:C:1999:69), un 2005. gada 13. oktobris, *ISr* (C-200/04, EU:C:2005:608, 30.–33. punkts). Skat. arī ģenerālvokāta L. M. Pojareša Maduru secinājumus lietā *ISr* (C-200/04, EU:C:2005:394, 33. punkts).

25 Spriedums, 2007. gada 21. jūnijs (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 Spriedums, 2007. gada 21. jūnijs, *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 17. punkts). Tiesa atsaucās uz Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas. Šī tiesību norma tagad ir atspoguļota (attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu) PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

27 Spriedums, 2007. gada 21. jūnijs, *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369, 18.–19. punkts un tajos minētā judikatūra).

28 Spriedums, 1998. gada 22. oktobris (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496).

īpašais režīms ceļojumu aģentūrām. Tiesa atzina, ka ir. To pamatoja ar apstākli, ka iepirkto pakalpojumu nevarēja uzskatīt tikai un vienīgi par *papildpakalpojumu* pamatpakalpojumam. Pretējā gadījumā kopējais piedāvājums būtu uzskatāms par tādu, uz ko neattiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām.

40. Turklāt *papildpakalpojumu* konceptu saistībā ar īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām Tiesa izmantoja arī pēc sprieduma *Ludwig* – spriedumā *Ist*²⁹. Šī lieta skāra uzņēmēju, kas piedāvāja programmas ar nosaukumu “Vidusskola” un “Koledža”, kurās bija ietverti svešvalodu kursi ārvalstīs. Pirmās instances tiesa izvērtēja, vai “ceļojuma” pakalpojumi, ko *Ist* iegādājās no trešajām personām, bija tikai papildpakalpojumi attiecībā uz pašu sniegtajiem pakalpojumiem³⁰. Tiesa secināja, ka tā nebija. Iepirktos ceļojumu pakalpojumus “[nebija iespējams īstenot, būtiski neietekmējot] maksu par komplekso pakalpojumu, kā, piemēram, pārvadājumus uz galamērķa valsti un/vai uzturēšanos tajā”. Tādējādi iepirktie pakalpojumi “salīdzinājumā ar to [*Ist*] klientiem piedāvāto pakalpojumu cenu, kuri saistīti ar valodu apmācību un izglītību, [nebija] tikai mazsvarīga daļa”³¹.

41. Tādējādi atšķirība starp pamatpakalpojumiem un papildpakalpojumiem nebūt nav nepazīstama īpašā režīma ceļojumu aģentūrām specifiskajā jomā. Tā ir tikusi izmantota, lai noskaidrotu, vai uz iepirkto pakalpojumu (kopā ar pašu sniegto pakalpojumu) attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām vai ne. No spriedumiem lietās *Madgett* un *Baldwin* un *Ist* izriet, ka tad, ja iepirktais pakalpojums sastāda nelielu kompleksā ceļojuma daļu un pats par sevi nav klienta mērķis, tam piemēro tādu pašu nodokļu režīmu kā pašu sniegtajam pamatpakalpojumam.

42. Lai gan tā ir, paliek atklāts jautājums, vai nošķiršanai starp pamatpakalpojumiem un papildpakalpojumiem būtu jābūt vienīgi “ārējas kvalifikācijas kritērijiem”, lai noteiktu, kas veido ceļojumu aģenta sniegto pakalpojumu, ja tajā ir ietverti gan pašu sniegti, gan iepirkti pakalpojumi? Vai arī tai varētu būt nozīme arī kā pakalpojumu sastāva “iekšējas pārbaudes kritērijiem”, ja šāds pakalpojums šķietami sastāv no diviem iepirktiem pakalpojumiem?

43. Ciktāl man zināms, Tiesa nekad nav izskatījusi šādu scenāriju. Ja patiešām būtu prasīta pakalpojumu (materiāla) daudzveidība, ir grūti saprast, kāpēc šādu iekšējo pārbaudi vajadzētu izslēgt, ja būtu konstatēts, ka viens no iepirktajiem pakalpojumiem faktiski ir papildpakalpojums, kuram nav būtiskas ietekmes uz kopējo pakalpojuma cenu un ir tikai līdzeklis, kas ļauj klientam labāk izmantot pamatpakalpojumu. Es neredzu iemeslu kategoriski apgalvot, ka īpašā režīma ceļojumu aģentiem jomā faktiski nebūtu iespējams mākslīgi sadalīt to, kas ir viens pakalpojums³².

44. Piemērojot šo loģiku izskatāmajā lietā, būtu taisnīgi apgalvot, ka (mītnes) tīrīšana ir papildpakalpojums, ko parasti sniedz saistībā ar (īstermiņa īres) izmitināšanas pakalpojumu. Maiziņu piegādes un veļas mazgāšanas pakalpojumi varētu netikt vienmēr nodrošināti automātiski. Taču šie pakalpojumi diez vai būtu ceļojuma mērķis paši par sevi; šajā ziņā tie nav obligāti, lai ceļotājs varētu izbaudīt izmitināšanas pakalpojumu. Protams, var būt izņēmuma gadījumi, uz kuriem šāda parasta vai vispārpieņemta uztvere nebūtu attiecināma, un šādiem pakalpojumiem, kas parasti ir papildpakalpojumi, būtu citāds statuss un nozīme. Piemēri, kas tūlīt varētu nākt prātā, varētu būt izcīlas brokastis romantiskām dvēselēm īpaši piemērotajā Austrijas Tiroles pastorālajā vidē vai dažāda veida nomaļi gastronomiskā tūrisma objekti. Vai arī nakšņošana viduslaiku pilī ar īpašu piedāvājumu pašam mazgāt savu veļu vēsturiskajās veļas mazgātavās, izmantojot tradicionālas metodes, un apsolot “patiesas 15. gadsimta veļas mazgātāja sajūtas”. Jebkurā no šiem scenārijiem visticamāk šāds pakalpojums nebūtu tikai papildpakalpojums pamatpakalpojumam – izmitināšanai.

29 Spriedums, 2005. gada 13. oktobris (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Kompleksajā ceļojumā ietilpa biļete lidojumam no Vācijas uz Amerikas Savienotajām Valstīm un atpakaļ, izmitināšana viesģimenē, ēdināšana, apdrošināšana, mācības Amerikas vidusskolā vai līdzīgā iestādē un mācību materiāli.

31 Spriedums, 2005. gada 13. oktobris, *Ist* (C-200/04, EU:C:2005:608, 26.–29. punkts).

32 Skat. arī spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, ES:C:2013:409, 41.–45. punkts), kas tostarp skāra jēdzienu “pakalpojuma sniegšana” un nepieciešamību noteiktos apstākļos aplūkot ne tikai līguma noteikumus, bet apsvērt darījuma ekonomisko un komerciālo realitāti, lai noskaidrotu, kā darījums klasificējams, un to, vai nepastāv tīri mākslīga shēma un ļaunprātīga prakse.

45. Tomēr šajā lietā šķiet, ka prasītāja klientiem uz vietas tika sniegts pamatpakalpojums, proti, izmitināšana. Tīrīšanas, maiziņu piegādes un veļas mazgāšanas pakalpojumi faktiski bija tikai papildpakalpojumi, kas no klientu viedokļa paši par sevi nebija mērķis.

46. Turklāt tika norādīts, ka prasītāja klientiem sniedza “informāciju un ieteikumus” (padarot informāciju pieejamu prasītājas tīmekļa vietnē). Tiesas sēdē attiecīgās puses tomēr nebija vienisprātis par šīs norādes nozīmi, proti, vai “informācijas un ieteikumu” sniegšana bija nepieciešama pakalpojuma sniegšanai kopumā, lai uz to varētu attiecināt īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām.

47. Pat ja informāciju un ieteikumus uzskatītu par būtiskiem kritērijiem šajā jautājumā (kas, manuprāt, tā nav³³), tie visticamāk ir pašu sniegti pakalpojumi. Tādējādi nonāku pie pēdējā obligātā jautājuma, kas rodas, ja prasība ietvert vairākus pakalpojumus pastāvētu: dažos gadījumos, kuros Tiesa apsvēra īpašā režīma ceļojumu aģentūrām piemērošanu jauktu pakalpojumu kontekstā, tikai *viens* no šiem elementiem bija iepirkts pakalpojums, savukārt otrs bija pašu sniegts pakalpojums³⁴. Es tagad pievērsīšos “jauktajām situācijām”.

d) Jaukti pakalpojumi

48. Saistībā ar “jauktiem” pakalpojumiem Tiesa ir atkārtoti uzsvērusi, ka uzņēmējiem ir jānošķir iepirktie un pašu sniegtie pakalpojumi³⁵, norādot, ka iepirktajai daļai var tikt piemērots peļņas daļas režīms saskaņā ar PVN direktīvas 306. pantu.

49. Tiesa šo prasību pirmo reizi min spriedumā *Madgett un Baldwin*, kas tika apskatīts iepriekš³⁶, un vēlāk to atgādināja lietās *Kozak* un *MyTravel*. Lieta *Kozak* attiecās uz ceļojumu aģentūru, kas pārdeva visaptverošus kompleksos ceļojumus, kas ietvēra izmitināšanas un transporta pakalpojumus, kuru nodrošināšanai *Kozak* kundze izmantoja gan citu piegādātāju pakalpojumus, gan savu transportu. Tiesa noraidīja valsts nodokļu iestādes norādīto, ka pašu sniegtais transporta pakalpojums bija būtiska kopējā tūrisma pakalpojuma daļa un kopā ar iepirkto pakalpojumu veidoja “vienu pakalpojumu” PVN direktīvas 307. un 308. panta izpratnē (un tam tādēļ bija piemērojams tāds pats nodokļu režīms). Tiesa atgādināja, ka PVN direktīvas 306. pants var tikt attiecināts tikai uz iepirkto pakalpojumu, un atzina, ka uz pašu sniegto pakalpojumu to attiecināt nevar³⁷. Līdzīgi lieta *MyTravel* attiecās uz uzņēmēju, kas tirgoja kompleksos brīvdienu ceļojumus, kuros bija apvienoti iepirkts izmitināšanas pakalpojums un pašu sniegts transporta pakalpojums. Tiesa precizēja proporcionālās sadalīšanas metodi nodokļu vajadzībām starp pašu sniegtajiem un iepirktajiem pakalpojumiem³⁸.

33 Un es izskaidrošu šo konkrēto punktu mazliet vēlāk. Skat. šo secinājumu 55.–56. punktu.

34 Tā tas bija attiecībā uz spriedumiem, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496) (pašu sniegts izmitināšanas pakalpojums un iepirkts transporta pakalpojums); 2005. gada 6. oktobris, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591) (iepirkts izmitināšanas pakalpojums un pašu sniegts transporta pakalpojums), un 2012. gada 25. oktobris, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672) (iepirkts izmitināšanas pakalpojums un pašu sniegts transporta pakalpojums). Lietā *Minerva*, kurā bija tikai viens pakalpojums, kas tika uzskatīts par nesaistītu ar ceļošanu, proti, operas biļešu pārdošana, īpašā režīma piemērojamība tika noliegta (spriedums, 2010. gada 9. decembris, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762)). Tāpat īpašā režīma piemērojamība tika noliegta Tiesas 2012. gada 1. marta rīkojumā *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120) (kur tika sniegti tikai transporta pakalpojumi).

35 Izņemot gadījumus, kad iepirktais pakalpojums ir tikai papildpakalpojums pašu sniegtajam pakalpojumam, kā tas minēts spriedumos, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496), un 2005. gada 13. oktobris, *Ist* (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Iepriekš, 39. punkts. Tajā pašā spriedumā Tiesa arī sniedza norādes par šajā kontekstā izmantojamo aprēķina metodi.

37 Spriedums, 2012. gada 25. oktobris (C-557/11, EU:C:2012:672, 23. un 25.–26. punkts).

38 Spriedums, 2005. gada 6. oktobris (C-291/03, EU:C:2005:591, 41. punkts).

50. Šīs lietas norāda uz to, ka Tiesa faktiski nav izvirzījusi nosacījumu par *iepirkto pakalpojumu daudzveidību*, lai piemērotu īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām. Vienlaikus no šīm lietām arī ir grūti izsecināt, ka šī prasība bija izpildīta, vienu iepirkto pakalpojumu apvienojot ar vienu pašu sniegtu pakalpojumu. Pēdējā minētā izpratne šķiet problemātiska, jo Tiesa pašu sniegto pakalpojumu nepārprotami ir izslēgusi no ceļojumu aģentiem paredzētā īpašā režīma. Šāda izpratne arī būtu pretrunā PVN direktīvas 307. panta noteikumam, saskaņā ar kuru ceļojumu aģentūras sniegtais piedāvājums ir viens pakalpojums.

51. Citiem vārdiem sakot, ja tiktu atzīts, ka pašu sniegtā/iepirktā pakalpojuma sajaukums *kopumā* atbilst prasībai ietvert vairākus pakalpojumus, savukārt pašu sniegtā pakalpojuma elements PVN aprēķināšanas nolūkā *ir jāatdala*, tas faktiski nozīmētu, ka, lai konstatētu īpašā režīma ceļojumu aģentūrām piemērojamību, būtu jāizmanto definīcijas elements (pašu sniegtais pakalpojums), kam savukārt *in fine* nekad nevarētu piemērot šo īpašo režīmu.

52. Šajā posmā nav noslēpums, ka tad, ja Tiesas jaunākais atzinums, kas sniegts rīkojumā *Star Coaches*, pieprasot pakalpojumu daudzveidību, tiktu ņemts vērā pilnā apmērā, sarežģītības pakāpe, nosakot, kas veido ceļojumu aģentūras sniegtu pakalpojumu, uz kuru attiecas īpašais režīms, būtu, maigi izsakoties, ievērojama (izņemot samērā acīmredzamus gadījumus, kad ceļojumu aģentūra apvieno iepirkto izmitināšanas un iepirkto transporta pakalpojumu). Turklāt attiecīgā pakalpojuma(-u) nepieciešamā sastāva definīcijas elementi (izmitināšana un transports, izmitināšana vai transports un vēl kaut kas), kā arī to konkrētās attiecības (pamatpakalpojumi un papildpakalpojumi) un konkrētais “sajaukums” attiecībā uz iepirkto vai pašu “izcelsmi”, kas līdz šim ir ticis tikai ieskicēts izvēles iespēju veidā, būtu jāprecizē.

3. Vai ar vienu iepirkto pakalpojumu (tomēr) pietiek?

53. Taču pastāv alternatīva pieeja. Tiesai vajadzētu izteikties divkārt – precizējot un veicot atjaunināšanu. Šim nolūkam, pirmkārt, vajadzētu (atkārtoti) apstiprināt, ka spriedumā *Van Ginkel* ietvertais galvenais konstatējums³⁹ rīkojumā *Star Coaches*⁴⁰ nav ticis apšaubīts un tas nebija jādara. Tādējādi ir piemērojams spriedumā *Van Ginkel* izvirzītais noteikums – ar vienu iepirkto pakalpojumu pietiek, lai uzņēmējam varētu piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām. Otrkārt, ja patiešām pietiek ar vienu iepirkto pakalpojumu, kas ir vai nu izmitināšana, vai transports, tad varbūt arī būtu jāprecizē, ka spriedumā *Van Ginkel* garāmejojot minētā piezīme par ceļojumu aģentūru sniegto informāciju un ieteikumiem faktiski nav kritērijs, un pavisam noteikti tad, ja tiek ņemta vērā ceļojumu tirgus realitāte 2018. gadā⁴¹.

54. Pirmkārt, precizējuma līmenī, ņemot vērā tās faktisko iznākumu, šāda pieeja atbilst iepriekšējai judikatūrai – spriedumos lietās *Madgett* un *Baldwin*, *Kozak* un *MyTravel*, šķiet, patiešām ir apstiprināts apgalvojums, ka ar “vienu iepirkto” pakalpojumu pietiek, ja vien tas ir saistīts ar ceļojumu, kā minēts spriedumā *Minerva*⁴². Rezultātā īpašais režīms ceļojumu aģentūrām attiecas uz tāda pakalpojuma sniegšanu, kas sastāv no viena iepirkta pakalpojuma ar nosacījumu, ka *šis iepirktais pakalpojums ir izmitināšana vai transports*. Šādā situācijā nav nozīmes tam, vai kādi citi pakalpojumi (iepirkti vai pašu) tiek sniegti papildus tam. Turklāt, ja tā patiešām ir, tad pamatpakalpojumu un papildpakalpojumu nošķiršana arī vairs nav būtiska.

39 Spriedums, 1992. gada 12. novembris (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 “[Ceļojumu aģentūras] sniegto pakalpojumu šādā lietā nevajadzētu reducēt uz vienu vienīgu pakalpojumu [...], jo [...] tas var ietvert tādas pakalpojumus kā informācijas un ieteikumu sniegšana, ceļojumu aģentūrai piedāvājot virkni iespēju brīvdienu pavadīšanai un mītnes rezervēšanu”. Spriedums, 1992. gada 12. novembris, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, 24. punkts), kur ir atsauce uz spriedumu, 1992. gada 26. februāris, *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), kas gan attiecās uz izņēmuma jurisdikciju attiecībā uz lietu tiesībām saskaņā ar Briseles konvencijas 16. pantu.

42 Atkal vienīgais nolēmums, kas ir pretrunā šai judikatūrai, šķiet, ir rīkojums *Star Coaches*, kurā Tiesa uzsvēra, ka jātiek nodrošinātiem vismaz diviem elementiem.

55. Otrkārt, attiecībā uz “informāciju un ieteikumiem”, konkrēti, kā uz iespējamu atsevišķu pakalpojumu, es jau norādīju, ka šāds “pakalpojums”, visticamāk, būs uzņēmuma paša sniegts. Ja “tikai viena iepirkta pakalpojuma” noteikuma piemērojamība ir padarīta atkarīga no šāda “pakalpojuma” sniegšanas, tad, lai piemērotu standarta nodokļu likmi, ir nepieciešams arī šo pašu sniegto kompleksā ceļojuma pakalpojuma komponenti nodalīt⁴³. Man nav pilnīgi skaidrs, kā vērtēt šādu “informāciju un ieteikumus” (pamatojoties uz faktisko izmaksu vai tirgus vērtības metodi)⁴⁴.

56. Tomēr galvenokārt man ir grūtības izprast, kā šāda teorētiska ieteikuma esamība (vai tā trūkums) neatkarīgi no tā izcelsmes avota varētu būt aktuāla šodien. Situācija 1992. gadā, kad tika pieņemts nolēmums lietā *Van Ginkel*, bija diezgan atšķirīga. Ar zināmu nostalgiju ir jāatzīst, ka, izvēloties un rezervējot brīvdienas ceļojumu aģentūrā, ceļotājam tolaik būtu bijis faktiski jāapmeklē ceļojumu aģentūras birojs, kādu laiku jāgaida rindā, it īpaši laikposmā pirms brīvdienām, jāsaņem katalogs papīra formātā, jāizlasa tas, jāapspriež ceļojuma iespējas ar aģentu un jānoskaidro sīkāka informācija; pēc tam, būtu bijis, iespējams, vairākkārt jāierodas ceļojumu aģentūrā (lai iemaksātu depozītu, aizpildītu attiecīgās veidlapas, saņemtu lidmašīnas biļetes un/vai vaučerus utt.), pirms viņš visbeidzot būtu varējis doties ceļā. Visos šajos posmos ceļojumu aģentūras iesaiste vai ieteikumi bija ārkārtīgi svarīgi. Šodien visu to var aizstāt ar dažiem klikšķiem viedtālrunī.

57. Rezumējot, ja Tiesa uzskatītu, ka ir jāpiemēro noteikums par “viena iepirkta pakalpojuma pietiekamību”, es ierosinu uzskatīt, ka īpašā režīma ceļojumu aģentūrām piemērojamībai ir jābūt atkarīgai tikai no tā, vai tiek sniegts iepirkts izmitināšanas vai iepirkts transporta pakalpojums bez jebkādiem papildu nosacījumiem attiecībā uz to, kādus ieteikumus uzņēmējs teorētiski var papildus piedāvāt. Ja 1992. gadā “informācijas un ieteikumu” sniegšanas pakalpojums piederēja pie (nekad nekonstatētas vai pierādītas) teorijas, tad 2018. gadā tā vienkārši nav reālistiska.

4. Ieteikums atkārtoti apstiprināt noteikumu par “tikai vienu iepirkto pakalpojumu”

58. Par labu ierosinājumam, ka uz īpašā režīma piemērošanu saskaņā ar PVN direktīvas 306. pantu būtu jāattiecinā prasība ietvert vairākus pakalpojumus, ir labi tekstuāli un sistēmiski argumenti. Tādējādi ceļojumu aģentūrām būtu jāsniedz vismaz divi iepirktie pakalpojumi.

59. Teksta līmenī šī izpratne vislabāk atspoguļo ceļojumu aģentūru īpašā režīma formulējumu⁴⁵. Tas atspoguļo arī īpašā režīma specifiskos mērķus⁴⁶. Turklāt šis ir izņēmums no vispārīgā noteikuma, un Tiesa atkārtoti ir norādījusi, ka tas ir “piemērojams tikai, ciktāl tas ir vajadzīgs tā mērķa sasniegšanai”⁴⁷.

60. Tādēļ visdrīzāk ir taisnība, ka situācijā, kad uzņēmējs piedāvā tikai vienu iepirkto pakalpojumu, vienkāršošanas mērķis, kuru paredzēts sasniegt ar īpašā režīma starpniecību, ne vienmēr tiks pilnībā īstenots.

61. Tomēr ir arī nozīmīgi argumenti par labu tam, kāpēc ar vienu iepirkto pakalpojumu, ja tas ir saistīts ar izmitināšanu vai transportu, un, protams, ar nosacījumu, ka ceļojumu aģentūra rīkojas savā vārdā, nevis tikai kā starpnieks⁴⁸, būtu jāpietiek, lai pakalpojuma sniegšanai varētu piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām.

43 Kā to Tiesa pieprasījusi iepriekš apskatītajā judikatūrā; skat. šo secinājumu 48.–51. punktu.

44 Skat. spriedumus, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 39.–47. punkts), un 2005. gada 6. oktobris, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591, 22.–41. punkts).

45 Iepriekš, šo secinājumu 6.–8. punkts. 306. pantā skaidri ir runa par “preču piegādes un pakalpojumiem” daudzskaitli.

46 Skat. šo secinājumu 31.–35. punktu.

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

48 Iepriekš, 21.–23. punkts.

62. Pirmkārt, aplūkojot Tiesas praksi, izņemot rīkojumu *Star Coaches*⁴⁹, Tiesa faktiski nekad nav interpretējusi vai piemērojusi īpašo režīmu tā, it kā tas attiektos tikai uz pakalpojumiem, kas sastāv no vismaz diviem iepirktiem pakalpojumiem. Gluži pretēji, Tiesas pieeja ir bijusi samērā dāsna, šo režīmu interpretējot plaši. Tas attiecas ne tikai uz (pakalpojumu) *materiālo*, bet arī uz *ģeogrāfisko* daudzveidību. Šajā sakarā Tiesa ir atzinusi, ka ģeogrāfiskā daudzveidība (proti, ceļojumu aģentūra iepērk pakalpojumus dažādās dalībvalstīs) nav obligāta prasība, lai varētu piemērot īpašo režīmu, un ka šis režīms ir attiecināms arī uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti vienā dalībvalstī⁵⁰. Šis pēdējais apgalvojums tika izdarīts, neskatoties uz to, ka Tiesa būtībā ir atzinusi, ka ģeogrāfiskais daudzveidīgums ir režīma galvenais pastāvēšanas iemesls.

63. Otrkārt, ņemot vērā tūrisma nozares pakalpojumu daudzveidību, īpašā režīma piemērojamības labad pieprasot vismaz divus iepirktus pakalpojumus, no režīma piemērošanas jomas tiktu izslēgti tie uzņēmēji, kuri ir attīstījuši ceļojumu biznesu, pamatojoties uz “jauktiem” (iepirktiem un pašu sniegtiem) pakalpojumiem. Turklāt, it īpaši, saistot to ar papildpakalpojumu/pamatpakalpojumu loģikas piemērojamību šim novērtējumam, ko saistībā ar prasību ietvert vairākus pakalpojumus faktiski nebūtu iespējams izslēgt, pastāvētu risks, ka definīcija tam, uz ko attiektos ceļojumu aģentūru īpašais režīms, būtu pārmērīgi šaura.

64. Pretarguments šim otrajam argumentam ir pārmērīgas iekļaušanas draudi. Šauri definējot, pastāv risks, ka vairāki pakalpojumi, kurus sniedz uzņēmumi, kas saskaņā ar termina parasto izpratni ir “ceļojumu aģentūras”, var tikt izslēgti. Savukārt plašāka definīcija var normatīvi pārsniegt nepieciešamo. Uz uzņēmējiem, kuri sniedz tikai vienu ar ceļojumu saistītu pakalpojumu (piemēram, prasītāja), attieksies šis režīms, lai gan saskaņā ar rīkojumu *Star Coaches* tā nebūtu.

65. Tā, iespējams, varētu būt taisnība. Tomēr uz šādas sarežģītas juridiskās ainavas fona, šķiet, ieteicams apstiprināt un precizēt jau vairākus gadu desmitus pastāvošo risinājumu, vienlaikus, protams, ja izrādītos nepieciešams, ļaujot likumdevējam izvēlēties citu režīmu. Kopumā varbūt ir taisnīgi atzīt, ka, neraugoties uz deklarēto vienkāršošanas mērķi, šī ideāla īstenošana īpašā režīmā ceļojumu aģentūrām specifiskajā kontekstā diezgan tālu atpaliek no šī pasludinātā ideāla. Šis īpašais režīms ir kļuvis par vienu no sarežģītākajām PVN jomām⁵¹.

66. Ņemot vērā iepriekš minēto, mans secinājums attiecībā uz pirmo šajā lietā uzdoto jautājumu ir, ka PVN direktīvas 306. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka īpašais režīms ceļojumu aģentūrām ir piemērojams tāda pakalpojuma sniegšanai, kas sastāv no viena iepirkta pakalpojuma sniegšanas ar nosacījumu, ka šis iepirktais pakalpojums ir izmitināšana vai transports.

B. Otrais jautājums – vienlaicīga peļņas daļas režīma un samazinātās likmes piemērošana

67. Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai prasītājas sniegtajam pakalpojumam, ja to klasificē kā tādu, uz ko attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām, var piemērot samazinātu nodokļu likmi saskaņā ar PVN direktīvas 98. pantu, lasot to kopā ar III pielikumu. Šis jautājums tika uzdots konkrēti saistībā ar prasītājas sniegtā pakalpojuma izmitināšanas komponenti.

49 Tiesas rīkojums, 2012. gada 1. marts, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Spriedums, 1998. gada 22. oktobris, *Madgett un Baldwin* (C-308/96 un C-94/97, EU:C:1998:496, 19. punkts).

51 Skat. Komisijai sagatavoto ziņojumu “Pētījums par īpašā PVN piemērošanas režīma ceļojumu aģentūrām pārskatīšanu un reformu iespējām”, galīgais ziņojums TAXUD2016/AO-05, 2017. gada decembris (pieejams Eiropas Komisijas tīmekļa vietnē), 11. lpp.

68. Prasītāja uzskata, ka jā. Vācijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija apgalvo pretējo. Tās norāda, ka samazinātu likmi attiecīgajam pakalpojumam neļauj piemērot fakts, ka šis ceļojumu pakalpojums nav iekļauts PVN direktīvas III pielikumā sniegtajā sarakstā un ka samazinātas likmes piemērošana būtu pretrunā attiecīgā īpašā režīma vienkāršošanas loģikai. Vācijas valdība, atsaucoties uz iedibināto judikatūru⁵², atgādina arī, ka samazinātu likmju piemērošanas joma ir jāinterpretē šauri.

69. Es pievienojos šim pēdējam viedoklim. Samazināta nodokļa likme nav piemērojama, tiklīdz tiek konstatēts, ka attiecīgais pakalpojums ir ceļojumu pakalpojums.

70. Kā atgādināju iepriekšējā sadaļā, saskaņā ar PVN direktīvas 307. pantu ceļojumu aģentūras sniegtais pakalpojums ir viens pakalpojums⁵³. Šis juridiskās fikcijas loģiskās sekas ir tādas, ka šāds pakalpojums atšķiras no tā attiecīgajām komponentēm.

71. Ja pastāv vienprātība, ka īpašais režīms ceļojumu aģentūrām tiek piemērots vienam iepirktam pakalpojumam, kas saistīts ar ceļojumu (izmitināšana vai transports), šāda pakalpojuma sniegšanai piemērojams PVN direktīvas 306. pants, kas nozīmē, ka to klasificē kā “ceļojuma pakalpojumu”. Citiem vārdiem sakot, ja reiz šis noteikums ir piemērots, lai noteiktu, ka konkrētais pakalpojums ir ceļojuma pakalpojums, nevar tūlīt sākt mēģināt atbrīvoties no šī apzīmējuma nodokļu likmes piemērošanas nolūkā, vienlaikus saglabājot šo pašu apzīmējumu nodokļa bāzes noteikšanas mērķiem.

72. No sistēmiskā viedokļa ceļojuma pakalpojumi nav iekļauti PVN direktīvas III pielikumā (minēts tās 98. pantā), kurā ir uzskaitīti pakalpojumi, uz ko attiecas samazināta likme, tostarp 12. punktā – “izmitināšana brīvdienās un vietu izīrēšana tūristu nometnēs un dzīvojamo piekabju stāvvietu izīrēšana”.

73. Tādējādi, kā to norāda iesniedzējtiesa, piemērot samazinātu nodokļa likmi ceļojumu aģentūrām attiecībā uz izmitināšanas pakalpojumu sniegšanu, būtu pretrunā PVN direktīvas III pielikumam un ar īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām izvirzītajam vienkāršošanas mērķim.

74. Tomēr iesniedzējtiesa turklāt atzīmē, ka atteikums piemērot samazinātu nodokļu likmi attiecībā uz pakalpojuma izmitināšanas komponenti var radīt nevienlīdzīgu attieksmi.

75. Atzīstu, ka pakalpojumam, kas ietver izmitināšanas nodrošināšanu, “viena iepirkta pakalpojuma noteikuma” dēļ var tikt piemērots atšķirīgs nodokļu režīms atkarībā no tā, kā šis pakalpojums tiek sniegts (vai to nodrošina ceļojumu aģentūra, uz kuru attiecas īpašais režīms, vai ne).

76. Tomēr šādam argumentam ir skaidri noteiktas robežas, jo īpaši PVN un īpašo režīmu kontekstā. Ja vēlētos panākt pilnīgu vienlīdzību un neitralitāti visos aspektos, visticamāk, šādi īpaši režīmi vispār nevarētu pastāvēt. Negribot izklausīties pārāk formāli, pakalpojumu sniedzēja formālais statuss patiešām šādās situācijās ir svarīgs, pat ja pakalpojuma saimnieciskais raksturs ir vienāds. Tādējādi PVN tiesību aktos vienkārši ir paredzēts atšķirīgs režīms vieniem un tiem pašiem pakalpojumiem, ko, no vienas puses, sniedz īpašnieks (ar starpnieka palīdzību vai bez) un, no otras puses, ceļojumu aģentūra, rīkojoties savā vārdā⁵⁴.

⁵² Spriedums, 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

⁵³ Skat. iepriekš, 50. punkts. Skat. spriedumu, 1992. gada 27. oktobris, Komisija/Vācija (C-74/91, EU:C:1992:409, 16. punkts).

⁵⁴ Pēc analogijas var atgādināt, ka Tiesa ir atzinusi, ka iespējamie konkurences izkropļojumi, kas izriet no pārejas noteikumu piemērošanas attiecībā uz īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, nedod dalībvalstīm tiesības īstenot šo īpašo režīmu nepareizi. Skat. spriedumu, 1992. gada 27. oktobris, Komisija/Vācija (C-74/91, EU:C:1992:409, 16. un 26. punkts).

77. Ņemot vērā iepriekš minēto, mans secinājums attiecībā uz otro prejudiciālo jautājumu ir, ka PVN direktīvas 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādu pakalpojumu sniegšanu, uz ko attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām saskaņā ar šīs pašas direktīvas 306. un turpmākajiem pantiem, nevar attiecināt samazinātu nodokļu likmi par brīvdienu mītņu nodrošināšanu.

V. Secinājumi

78. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai atbildēt *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) šādi:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 306. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka īpašais režīms ceļojumu aģentūrām ir piemērojams tāda pakalpojuma sniegšanai, kas sastāv no viena iepirkta pakalpojuma sniegšanas ar nosacījumu, ka šis iepirktais pakalpojums ir izmitināšana vai transports.
- 2) Direktīvas 2006/112 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 12. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādu pakalpojumu sniegšanu, uz ko attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām saskaņā ar šīs pašas direktīvas 306. un turpmākajiem pantiem, nevar attiecināt samazinātu nodokļu likmi par brīvdienu mītņu nodrošināšanu.