

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2023. gada 29. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Pāršā režīms ceļojumu aģentūrām – Piemērošanas joma – Izmitināšanas pakalpojumu konsolidācija, kas iegādājas šādus pakalpojumus uz sava rēķina un pārdo to tālāk citiem komersantiem, bet nesniedz papildu pakalpojumus

Lietā C-108/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2021. gada 26. augusta lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 16. februārī, tiesvedībā

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej

pret

C. sp. z o.o., likvidācijas procesā,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši N. Jāskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*] (referenti),

ģenerālvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā atbildes, ko snieguši:

- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Čehijas valdības vārdā – *O. Serdula*, *M. Smolek* un *J. Vlášil*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *?. Habiak* un *J. Jokubauskaitis*, pārstāvji,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 306. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Valsts kases valsts informācijas direktors, Polija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) un likvidācijas procesā esošo C. sp. z o.o. par pašā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīma piemērošanu ceļojumu aģentūrai attiecībā uz izmitināšanas pakalpojumu tīklā kārdošanu citiem nodokļa maksātājiem, ko C. veic savā vārdā, pirms tam nesniedzot papildu pakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas XII sadaļā “paši režīmi” ir ietverta 3. nodaļa “pašs režīms ceļojumu aģentūrai”, kurā ir 306. pants, kurā ir noteikts:

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

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

2. Šajā nodaļā jādziens “ceļojumu aģentūras” ietver ceļojumu rīkotājus.”

4 Šīs direktīvas 307. pants ir paredzēts:

“Darījums, kurus atbilstīgi 306. pants 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 pastāvīgā iestāde, no kuras ceļojumu aģentūra ir sniegusi pakalpojumu.”

5 Atbilstoši minētās direktīvas 308. pantam:

“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 faktiskajam izmaksam, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajam piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.”

6 Šīs pašas direktīvas 309. pants ir noteikts:

“Ja darījums, ko ceļojumu aģentūra uzticējusi citiem nodokļa maksātājiem, šīs personas veic ārpus [Eiropas] Kopienas, ceļojumu aģentūras pakalpojumu sniegšanu saskaņā ar 153. pantu uzskata par atbrīvotu starpnieka darbību.

Ja šos darījumus veic gan Kopienā, gan ārpus tās, atbrīvot var tikai to ceļojumu aģentūras pakalpojumu daļu, kura attiecas uz darījumiem ārpus Kopienas.”

7 PVN direktīvas 310. pantā ir paredzēts:

“PVN, ko citi nodokļa maksātāji iekasējuši no ceļojumu aģentūras par 307. pantā minētajiem darījumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam, nav ne atskaitāms, ne atmaksājams nevienam dalībvalstī.”

Polijas tiesības

8 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekstā – “PVN likums”), 119. pantā ir paredzēts:

“1. Nodokļa bāze ceļojumu pakalpojumu sniegšanai ir peļņa, no kuras atskaitāms maksājama nodoklis, ievērojot 5. punkta noteikumus.

2. Šā panta 1. punktā minētā “peļņa” ir starpība starp summu, ko pakalpojumu saņēmējs maksā, un nodokļa maksātāja pirkuma no citiem nodokļa maksātājiem cenu par precēm un pakalpojumiem, kuri dod tiešu labumu ceļotājam; “pakalpojumi, kas dod tiešu labumu ceļotājam” ir pakalpojumi, kas ir pakalpojuma daļa, proti, jo paši transports, izmitināšana, ēdināšana un apdrošināšana.

3. Šā panta 1. punkta noteikumus piemēro neatkarīgi no ceļojumu pakalpojumu saņēmēja, ja nodokļa maksātājs:

1) (atcelts)

2) rīkojas attiecībā pret pakalpojumu saņēmēju savā vārdā un uz sava rēķina;

3) iegādājas no citiem nodokļa maksātājiem preces un pakalpojumus, kas dod tiešu labumu ceļotājam;

4) (atcelts)

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

9 Saskaņā ar Polijas tiesību sistēmas dibinātā sabiedrība C., kas ir PVN maksātāja, veic komercdarbību kā “viesnīcu pakalpojumu konsolidētājs”. Šajā darbībā tā saviem klientiem, proti, subjektiem, kas veic komercdarbību, piedāvā iespēju rezervēt izmitināšanas pakalpojumus viesnīcās un citās iestādēs ar līdzīgu funkciju, kuras atrodas Polijā un ārvalstīs.

10 Tā kā C. nav pašai savu izmitināšanas iespēju, tā savā vārdā un uz sava rēķina šos izmitināšanas pakalpojumus pērk no citiem PVN maksātājiem, kurus tā pēc tam pārdod tālāk saviem klientiem.

11 Atkarībā no šo klientu vajadzībām un vēlēm tā sniedz arī konsultācijas par izmitināšanas izvēli un palīdzību ceļojuma organizēšanā. Tomēr iesniedz tiesa norāda, ka visbiežāk C. sniedz tikai izmitināšanas pakalpojumu. Cena, par kādu pēdējā minētā pārdod tālāk šo izmitināšanas pakalpojumu, ietver minētā pakalpojuma iegādes izmaksas un tās peļņu rezervācijas cenas formā, kura paredzēta darījuma izmaksu segšanai.

12 2017. gada 27. aprīlī izdotajā nodokļu nolikumā nodokļu iestāde uzskatīja, ka C. sniegto izmitināšanas pakalpojumu tālāk pārdošana neietilpst PVN likuma 119. pantā bērtībā

paredz?taj? j?dzien? “ce?ojumu pakalpojums” pret?ji tam, ko apgalvo C. Š? iest?de b?t?b? uzskat?ja, ka, lai k?du pakalpojumu var?tu uzskat?t par ce?ojumu pakalpojumu, tam k? kompleksam pakalpojumam, kas ietver ?r?jo un iekš?jo pakalpojumu kopumu, ir j?sast?v no vair?k nek? viena pakalpojuma. Ta?u C. sniegtie pakalpojumi, kas attiecas tikai uz izmitin?šanu, nevar b?t ce?ojumu pakalpojums, jo tas nav š?ds kompleks pakalpojums.

13 C. p?rs?dz?ja šo l?mumu *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vojevodistes administrat?v? tiesa Vroclav?, Polija), kas 2017. gada 16. novembra spriedum? atzina pras?bu par pamatotu un nosprieda, ka C. sniegtie pakalpojumi k? “ce?ojumu pakalpojumi” ir j?apliek ar nodokli saska?? ar PVN likuma 119. pant? paredz?to ?pašo rež?mu. Š? tiesa savu argument?ciju pamatoja ar š?s p?d?j?s min?t?s ties?bu normas gramatisko un sist?misko interpret?ciju, k? ar? ar to, ka ar to ir transpon?ts PVN direkt?vas 306. pants un ka t?p?c šaj? zi?? ir j?piem?ro Eiropas Savien?bas Tiesas judikat?ra.

14 Nodok?u iest?de par šo spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Polija), kas ir iesniedz?jtiesa. Š? iest?de p?rmet pirm?s instances tiesai, ka t? esot p?rk?pusi PVN likuma 119. panta 1. punktu, jo t? uzskat?ja, ka attiec?gajam pakalpojumam nav j?atbilst sarež??t?bas pras?bai, lai to var?tu kvalific?t k? “ce?ojumu pakalpojumu”. Nodok?u iest?de uzskata, ka izmitin?šanas pakalpojums, kas tiek pied?v?ts viens pats, nav ce?ojumu pakalpojums un t?nad tam nevar piem?rot ?pašo rež?mu ce?ojumu a?ent?r?m, paredzot pe??as aplikšanu ar PVN.

15 Izskatot šo kas?cijas s?dz?bu, iesniedz?jtiesa uzskata, ka, lai noteiktu, vai uz pamatliet? apl?koto pakalpojumu attiecas PVN likuma 119. pant? paredz?tais ?pašais rež?ms, ir j?p?rbauda tostarp PVN direkt?vas 306. pants. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa atsaucas uz Tiesas judikat?ru, no kuras b?t?b? izrietot, ka ?pašais rež?ms, kas ieviests ar PVN direkt?vas 306.–310. pantu, ir piem?rojams ar? izmitin?šanas pakalpojumiem, kas tiek p?rdoti bez papildu pakalpojumiem. T?d?j?di iesniedz?jtiesa uzskata, ka uz š?diem pakalpojumiem var attiekties šis ?pašais rež?ms, lai gan tie nav kompleksi.

16 T? preciz?, ka š? interpret?cija ir sader?ga ar PVN direkt?v? paredz?to neitralit?tes principu. Ja izmitin?šanas pakalpojumu, kas tiek sniegti bez papildu pakalpojumiem, t?l?kp?rdošana pret?ji š?du pakalpojumu, ko papildina papildu pakalpojumi, t?l?kp?rdošanai tiktu aplikta ar nodokli saska?? ar visp?r?jiem noteikumiem, tiktu p?rk?pts neitralit?tes princips.

17 Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka attiec?g?s PVN direkt?vas normas interpret?cija, ko sniegusi Tiesa, ?autu kliegt?t?s izskat?maj? liet? past?voš?s šaubas.

18 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?vas] 306. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas var attiekties uz nodok?u maks?t?ju, kas ir viesn?cu pakalpojumu konsolid?t?js, kurš ieg?d?jas un p?rdod t?l?k izmitin?šanas pakalpojumus citiem saimniecisk?s darb?bas veic?jiem, ja ar šiem dar?jumiem nav saist?ti nek?di citi papildpakalpojumi?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

19 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzītiesa būtībā, vai PVN direktīvas 306. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz nodokļa maksātāja pakalpojumu, kas izpaužas kā izmitināšanas pakalpojumu iegāde no citiem nodokļa maksātājiem un to tālāk pārdošana citiem saimnieciskās darbības subjektiem, attiecas šāpā PVN režīms ceļojumu aģentūrām, lai gan šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.

20 Vispirms jānorāda, ka šāpā PVN režīms ceļojumu aģentūrām, kas ieviests ar PVN direktīvas 306.–310. pantu, ietver šo aģentūru darbībā raksturīgus noteikumus, ar kuriem ir izdarīta atkāpe no kopējā PVN režīma. Šajā kontekstā Tiesa jau ir atzinusi – kā izņēmumu no PVN direktīvas kopējās sistēmas – ka šo šāpā režīmu drīkst piemērot tikai tiktāl, ciktāl tas ir nepieciešams tās mērķa sasniegšanai (spriedums, 2017. gada 19. decembris, *Skarpa Travel*, C-422/17, EU:C:2018:1029, 24. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

21 Šajā ziņā ar šāpā PVN režīmu saistīto noteikumu, kas piemērojami ceļojumu aģentūru darījumiem, galvenais mērķis ir izvairīties no grūtībām, kas saimnieciskās darbības subjektiem rastos no PVN direktīvas vispārīgiem principiem attiecībā uz darījumiem, kas saistīti ar tādū pakalpojumu sniegšanu, kuri iegādāti no trešām personām. Vispārīgo noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, un tas varētu radīt šķērslī to darbībā (spriedumi, 1992. gada 12. novembris, *Van Ginkel*, C-163/91, EU:C:1992:435, 14. punkts, un 2012. gada 25. oktobris, *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 19. punkts).

22 Itā paši atbilstoši PVN direktīvas 306. pantam dalībvalstīs piemēro minēto režīmu ceļojumu aģentūru darījumiem, ja tās attiecībā pret ceļotāju rīkojas pašas savā vārdā un ja tās ceļojuma īstenošanai izmanto no trešām personām, kas ir nodokļa maksātājas, iegādātas preču piegādes un pakalpojumus.

23 Šajā gadījumā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka C. kā viesnīcu pakalpojumu konsolidētājs iegādājas savā vārdā izmitināšanas pakalpojumus no citiem nodokļa maksātājiem, lai pēc tam tos pārdotu tālāk saviem klientiem, subjektiem, kas veic komercdarbību. No tā izriet, ka tādā sabiedrībā kā C. atbilst PVN direktīvas 306. pantā paredzētajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, lai tai principā varētu piemērot šajā pantā paredzēto šāpā nodokļu režīmu.

24 Turklāt jānorāda, ka savu darbību ietvaros C. veic darījumus, kas ir identiski vai vismaz salīdzināmi ar ceļojumu aģentūrai vai ceļojumu rīkotāja darījumiem. Tādējādi iesniedzītiesa norāda, ka atkarībā no tās klientu vajadzībām un vālmā šā sabiedrība laiku pa laikam sniedz arī padomus par naktsmātnes izvāli un palīdzību ceļojumu organizāšanā.

25 Tomēr jāizvērtē, vai uz izmitināšanas pakalpojumu sniegšanu attiecas šāpā režīms ceļojumu aģentūrām tad, ja šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.

26 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka ceļojumu aģentūras sniegto pakalpojumu izslēgšana no PVN direktīvas 306. panta piemērošanas jomas, pamatojoties vienīgi uz to, ka tie ietver tikai izmitināšanu, radītu sarežģītu nodokļu režīmu, kurā PVN jomā piemērojamie noteikumi būtu atkarīgi no katram ceļotājam sniegto pakalpojumu sastāva. Šāds nodokļu režīms būtu pretrunā minētās direktīvas mērķiem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 25.–28. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 No tā izriet, ka šis šāpā nodokļu režīms attiecas uz ceļojumu aģentūras veikto

brīvdienu mētnes nodrošināšanu, pat ja šis pakalpojums ietver tikai izmitināšanu. Šajā ziņā jānorāda, ka, tādēļ tikai brīvdienu mētni nodrošināšana, ko veic ceļojumu aģentūra, ir pietiekama, lai tiktu piemērots PVN direktīvas 306.–310. pants paredzētais pašais režīms, citu preču piegāžu un pakalpojumu, kuri, iespējams, papildina šo mētni nodrošināšanu, nozīmīgums nevar ietekmēt šādas situācijas juridisko kvalifikāciju, proti, to, ka uz to attiecas pašais režīms ceļojumu aģentūrām (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 29. un 33. punkts).

28 Tātad Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 306.–310. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāpēc vien, ka ceļojumu aģentūra nodrošina brīvdienu mētkli, kurš nozīmēts no citiem nodokļa maksājumiem, vai ka šāds brīvdienu mētklis tiek nodrošināts, vienlaikus sniedzot papildinošus pakalpojumus, neatkarīgi no tā, cik nozīmīgi ir šie papildinošie pakalpojumi, katrs no minētajiem ir vienots pakalpojums, uz kuru attiecas pašais režīms ceļojumu aģentūrām (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 35. punkts).

29 Šajā gadījumā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka C. gan Polijā, gan Igaļstā pārdod izmitināšanas pakalpojumus viesnīcās un citās iestādēs ar līguma funkciju. Tiesas judikatūra, kas pieņemta saistībā ar ceļojumu aģentūras brīvdienu mētni nodrošināšanu, kļūst izriet no šā sprieduma 26.–28. punkta, reglamentāro izmitināšanas pakalpojumu pārdošanas situāciju viesnīcās un citās iestādēs. Šajā ziņā it īpaši jāprecizē, ka viesnīcu un iestāžu, kas ir šo pakalpojumu priekšmets, ģeogrāfiskā daudzveidība pati par sevi varētu radīt praktiskas grūtības, kuru novēršana ir šā īpašā nodokļa režīma mērķis atbilstoši šā sprieduma 21. punktā minētajai judikatūrai.

30 Ģemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 306. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz nodokļa maksājuma pakalpojumu, kas izpaužas kā izmitināšanas pakalpojumu iegāde no citiem nodokļa maksājumiem un to tīlā pārdošana citiem saimnieciskās darbības subjektiem, attiecas pašais PVN režīms ceļojumu aģentūrām, lai gan šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.

Par tiesāšanas izdevumiem

31 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 306. pants

ir jāinterpretē tādējādi, ka

uz nodokļa maksājuma pakalpojumu, kas izpaužas kā izmitināšanas pakalpojumu iegāde no citiem nodokļa maksājumiem un to tīlā pārdošana citiem saimnieciskās darbības subjektiem, attiecas pašais PVN režīms ceļojumu aģentūrām, lai gan šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.