

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2012. gada 25. oktobrī (*)

PVN – Direktīva 2006/112/EK – 306.–310. pants – Pārveidots režīms ceļojumu aģentūrām – Pārveidots pakalpojums, kuru ceļojumu aģentūra veic savā vārdā – Vienota pakalpojuma jēdziens – 98. pants – Samazināta PVN likme

Lieta C-557/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 31. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 4. novembrī, tiesvedībā

Maria Kozak

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: sestās palātas priekšsēdētāja pienākumu izpildītājs A. Ross [A. Rosas], tiesneši U. Lehmuß [U. Löhmuß] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referenti),

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [E. Sharpston],

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

ģemot vārā rakstveida procesū,

ģemot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- M. Kozak vārdā – A. Bartosiewicz un R. Kamiński, doradcy podatkowi,
- Polijas valdības vārdā – M. Szpunar un B. Majczyna, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un K. Herrmann, pārstāves,

ģemot vārā pāc ģenerāladvokātes uzklausģšanas pieģemto lūgumu izskatģt lietu bez ģenerāladvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretģt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktģvas 2006/112/EK par kopģjo pievienotģs vārtģbas nodokģa sistģmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmā tekstģ – “PVN direktģva”) 98. pantu savienojumģ ar šģs direktģvas III pielikumu, kā arģ minģtģs direktģvas 306.–310. pantu.

2 Šģs lģgums tģka iesnieģts tiesvedģbģ starp M. Kozak un Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(?ub?inas Nodok?u dienesta direktors) par l?mumu par ce?ojumu a?ent?ras pakalpojumiem piem?rojam? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) apr??in?šanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas VIII sada?as 2. noda?as 2. ieda?as ar nosaukumu “Samazin?tas likmes” 98. pant? ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis var piem?rot vienu vai divas samazin?tas likmes.

2. Samazin?tas likmes piem?ro tikai t?du kategoriju pre?u pieg?dei vai t?du kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas min?ti III pielikum?.

[..]”

4 PVN direkt?vas III pielikum? ar nosaukumu “To pre?u pieg?žu un to pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piem?rot 98. pant? min?t?s samazin?t?s likmes” ir paredz?ts:

“[..]

5) pasa?ieru un vi?u bag?žas p?rvad?jumi;

[..].”

5 PVN direkt?vas XII sada?as 3. noda?as ar nosaukumu “?pašs rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m” 306.–310. pant? ir noteikts:

“306. pants

1. Dal?bvalstis saska?? ar šo noda?u piem?ro ?pašu PVN rež?mu ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem, kurus ce?ot?ju lab? t?s veic pašas sav? v?rd?, bet izmanto citu nodok?a maks?t?ju pre?u pieg?des un pakalpojumus, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas.

[..]

2. Šaj? noda?? j?dziens “ce?ojumu a?ent?ras” ietver ce?ojumu r?kot?jus.

307. pants

Dar?jumus, kurus atbilst?gi 306. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem veic ce?ojumu a?ent?ra attiec?b? uz ce?ojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ce?ojumu a?ent?ra sniedz ce?ot?jam.

Par šo vienu pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dal?bvalst?, kur ir ce?ojumu a?ent?ras saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai past?v?ga iest?de, no kuras ce?ojumu a?ent?ra ir sniegusi pakalpojumu.

308. pants

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 piegādājam un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.

[..]

310. pants

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

Polijas tiesības

6 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (*ustawa o podatku od towarów i usług*; Dz. U Nr. 54, 535. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 119. panta 1., 5. un 6. punkts ir noteikts:

“1. Tārisma pakalpojuma sniegšanai piemērojamā nodokļa bāze ir peļņas summa, no kuras saskaņā ar 5. punktu ir atskaitāma maksājama nodokļa summa.

[..]

5. Ja, sniedzot tārisma pakalpojumu, turklāt tādus, kas iegādāti no citiem nodokļa maksātājiem un kuri dod tiešu labumu ceļotājam, pats nodokļa maksātājs sniedz daļu no pakalpojumiem, turpmāk dēvētus par “pašu sniegtiem pakalpojumiem”, nodokļa bāze ir nosakāma atšķirīgi atkarībā no tā, vai tie ir pašu sniegti pakalpojumi vai pakalpojumi, kas iegādāti no citiem pakalpojumu sniedzājiem un kas dod tiešu labumu ceļotājam. Pašu sniegtu pakalpojumu nodokļa bāzi piemēro, *mutatis mutandis* piemērojot 29. panta noteikumus.

6. 5. punkts paredz tajos gadījumos nodokļa maksājumu savā reģistrā ir jānorāda tā summas daļa, kas ir par pakalpojumu samaksātā summa un kas attiecas uz pakalpojumiem, kuri iegādāti no citiem nodokļa maksātājiem un kuri dod tiešu labumu ceļotājam, un tā summas daļa, kas attiecas uz pašu sniegtiem pakalpojumiem.

[..]”

7 Saskaņā ar Likuma par PVN 41. panta 2. punktu un šā likuma 3. pielikuma 144. punktu uz pasažieru sauszemes pārvadāšanas pakalpojumiem attiecas samazinātā PVN likme, proti, 7 %, lai gan parastā PVN likme ir 22 %.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8 M. Kozak vada Polijā reģistrētu ceļojumu aģentūru. 2007. gadā viņa tieši pārdēvē ceļotājiem kompleksus tārisma ceļojumus, kas ietver izmitināšanu un uzturēšanu, izmantojot citu pakalpojumu sniedzēju pakalpojumus, kā arī pārvadāšanu, ko viņa nodrošina, izmantojot savu autobusu parku.

9 Aprēķinot PVN par pakalpojumiem, kas iegādāti no trešajām personām, M. Kozak piemēroja ceļojumu aģentūrai darījumiem paredzēto pašo režīmu, par nodokļa bāzi izmantojot ceļojumu aģentūras peļņu atbilstoši PVN direktīvas 308. pantam un šai peļņai piemērojot parasto PVN 22

% likmi. Pašu sniegtajiem p?rvad?šanas pakalpojumiem, tostarp nodok?a b?zei, vi?a piem?roja parasto PVN rež?mu un attiecin?ja uz tiem samazin?tu 7 % likmi, kas paredz?ta pasažieru p?rvad?šanas pakalpojumiem.

10 Nodok?u dienests uzskat?ja, ka p?rvad?šanas pakalpojumi esot nepieciešami visiem ce?ojumu a?ent?ras pied?v?tajiem t?risma pakalpojumiem un tie esot j?uzskata par neatdal?miem no t?risma pakalpojumiem. L?dz ar to un atbilstoši Likumam par PVN, k? uzskata šis dienests, *M. Kozak* neesot var?jusi saviem p?rvad?šanas pakalpojumiem piem?rot samazin?to PVN likmi, apl?kojot tos k? neatkar?gu pakalpojumu, bet tai esot bijis tiem j?piem?ro t?da pati likme k? p?r?jiem pakalpojumiem, proti, parast? 22 % likme. T?d?j?di ar l?mumu tika konstat?ts *M. Kozak* pie?autais PVN apr??in?šanas p?rk?pums, kas bija izdar?ts laikposm? no 2007. gada maija l?dz j?nijam un no oktobra l?dz decembrim.

11 *M. Kozak* apstr?d?ja šo Likuma par PVN interpret?ciju un p?rs?dz?ja šo l?mumu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie* [?ub?inas Administrat?vaj? ties?]. Š? tiesa tom?r apstiprin?ja nodok?u dienesta nost?ju. Tad *M. Kozak* iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa).

12 Š? tiesa pauž šaubas par *Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie* sniegto atbildi, saska?? ar kuru pašu sniegtiem p?rvad?šanas pakalpojumiem ir j?piem?ro PVN 22 % likme t?pat k? no trešaj?m person?m ieg?d?tiem pakalpojumiem, pat ja to attiec?g?s nodok?u b?zes atš?iras. T? tostarp jaut?, vai ir j?izmanto j?dziens “vienots pakalpojums”, kas ir ietverts 2001. gada 15. maija sprieduma liet? C-34/99 *Prinback (Recueil, I-3833. lpp.)* 45. punkt?, kur? Tiesa ir nospriedusi, ka, ja dar?jumu veido vair?ki elementi, vienots pakalpojums ir tad, ja vienu t? elementu var uzskat?t par pamatpakalpojumu, bet citu t? elementu par papildpakalpojumu t?d? veid?, ka tas ir apliekams ar nodokli t?pat k? pamatpakalpojums.

13 Past?vot šaub?m par PVN direkt?vas 306.–310. panta interpret?ciju, k? ar? par to, k? interpret?t š?s direkt?vas 98. pantu savienojum? ar t?s III pielikuma 5) punktu *Naczelny S?d Administracyjny* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Ja, sniedzot ce?ot?jam par iepriekš noteiktu cenu t?risma pakalpojumu, kas tiek aplikts ar nodokli atbilstoši [PVN direkt?vas] 306.–310. pant? ce?ojumu a?ent?r?m paredz?tajam ?pašajam PVN piem?rošanas rež?mam, ce?ojumu a?ent?ra sniedz šim ce?ot?jam pašu p?rvad?šanas pakalpojumu, kas ir t?risma pakalpojuma izpildes nepieciešams elements – vai šim pašu p?rvad?šanas pakalpojumam ir j?piem?ro parast? t?risma pakalpojumiem paredz?t? likme vai samazin?t? likme, kas saska?? ar š?s direkt?vas 98. pantu savienojum? ar III pielikuma [5) punktu] attiecas uz pasažieru p?rvad?šanas pakalpojumiem?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

14 *M. Kozak* un Komisija apgalvo, ka ce?ojumu a?ent?ras sniegta vienota pakalpojuma j?dziens atbilstoši PVN direkt?vas 306. pantam ietver tikai no trešaj?m person?m sa?emtus pakalpojumus. Taj? neietilpst paša saimniecisk?s darb?bas subjekta sniegtie pakalpojumi. No t? izriet, ka kop?jais PVN rež?ms, tostarp nodok?a likme, attiecas uz pašu sniegtu p?rvad?šanas pakalpojumu un ka t?d? liet? k? pamatlieta saska?? ar PVN direkt?vas 98. pantu savienojum? ar š?s direkt?vas III pielikuma 5) punktu p?rvad?šanas pakalpojumam j?piem?ro valsts tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? samazin?t? PVN likme.

15 Savuk?rt Polijas vald?ba apgalvo, ka, ja pašu sniegts p?rvad?šanas pakalpojums ir nepieciešams t?risma pakalpojumu sniegšanai, tas ir j?apl?ko k? š? t?risma pakalpojuma, kas

veido vienotu galveno pakalpojumu, kuram piemēro PVN direktīvas 306.–310. pantā paredzēto pašu PVN režīmu, papildelements. Šajā ziņā pārvadāšanas pakalpojums ir jāaplūko tāpat kā galvenais pakalpojums un tam ir jāpiemēro minētajos pantos paredzētais pašais PVN režīms attiecībā uz nodokļa uzlikšanas vietu un nodokļa likmi, tajā pašā laikā tam piemērojot kopā PVN režīmu attiecībā uz nodokļa bāzi un atskaitēšanas tiesību, jo šīs direktīvas 308. pants neattiecas uz pašu sniegtiem pakalpojumiem.

Tiesas atbilde

16 Jāatgādina, ka ceļojumu aģentūru darījumiem piemērojamais PVN režīms, kas paredzēts PVN direktīvas 306.–310. pantā, būtībā pārrēķināts Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 26. panta noteikums. Šis ir pašs režīms, kurā ir iekļauti tādi paši noteikumi par ceļojumu aģentūru pakalpojumiem, kas paredz atkāpi no kopējā PVN režīma.

17 Saskaņā ar PVN direktīvas 306. pantu dalībvalstis piemēro minēto režīmu ceļojumu aģentūru darījumiem, kurus tās ceļotāju labā veic pašas savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas.

18 Jau no šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka attiecīgi sniegtie pakalpojumi ir tādi, kas ir iegādāti no nodokļa maksātājiem – trešajām personām.

19 Ar pašo PVN režīmu, kuru piemēro ceļojumu aģentūru darījumiem, saistīto noteikumu galvenais mērķis ir izvairīties no grūtībām, ko saimnieciskās darbības subjektiem rada PVN direktīvas vispārīgā principa attiecībā uz darījumiem, kas ietver no trešajām personām iegādātu pakalpojumu sniegšanu (šajā ziņā skat. 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett un Baldwin*, *Recueil*, I-6229. lpp., 33. punkts). Vispārīgā noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, kas varētu radīt šķērslis to darbībai (skat. 1992. gada 12. novembra spriedumu lietā C-163/91 *Van Ginkel*, *Recueil*, I-5723. lpp., 14. punkts).

20 Kā izņēmums no kopējā PVN direktīvas režīma 306.–310. pantā paredzētais režīms ir piemērojams tikai, ciktāl tas ir vajadzīgs tā mērķa sasniegšanai (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin*, 34. punkts).

21 Tādējādi Tiesa iepriekš ir spriedusi, ka ceļojumu aģentūru darījumiem piemērojamais pašais PVN režīms attiecas vienīgi uz pakalpojumiem, kas iegādāti no trešajām personām (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin*, 35. punkts).

22 Šo pati argumentācija nostāja jāva Tiesai spriest, ka minētais režīms neattiecas uz starpnieku veiktiem pārvadāšanas pakalpojumiem, kuri ir pakļauti pārvadāšanas uzņēmumiem piemērojamam vispārīgajam noteikumam (1992. gada 27. oktobra spriedums lietā C-74/91 *Komisija/Vācija*, *Recueil*, I-5437. lpp., 26. punkts).

23 Tiesa no tā secināja, ka, ja saimnieciskās darbības subjekts, kas ir pakļauts pašam PVN režīma noteikumiem, kurus piemēro ceļojumu aģentūru darījumiem, par iepriekš noteiktas cenas samaksu veic darījumu, kas ietver daļēji paša sniegtus un daļēji citu nodokļa maksātāju sniegtus pakalpojumus, šis pašais režīms attiecas vienīgi uz trešo personu sniegtiem pakalpojumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Madgett un Baldwin*, 47. punkts).

24 Tieši t? ir j?saprot PVN direkt?vas 307. un 308. pant? paredz?tais j?dziens “viena pakalpojuma sniegšana”. Šis j?dziens attiecas tikai uz tiem pakalpojumiem, kas ir ieg?d?ti no nodok?u maks?t?jiem – trešaj?m person?m. Turkl?t PVN visp?r?jo ties?bu jom? ietilpstošais noteikums par vienotu pakalpojumu, uz kuru atsaucas iesniedz?jtiesa un kurš ir min?ts š? sprieduma 12. punkt?, nevar ietekm?t min?t? j?dziena v?rt?jumu ?paš? PVN rež?ma, kas piem?rojams ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem, kontekst?.

25 T?d?j?di iesniedz?jtiesas min?tais apst?klis, ka pašu sniegti p?rvad?šanas pakalpojumi ir nepieciešami kop?jam t?risma pakalpojumam, kuru ce?ojumu a?ent?ra sniedz ce?ot?jam, nav pretrun? iepriekš min?tajiem apsv?rumiem. Neatkar?gi no t?, vai šie pakalpojumi ir vai nav nepieciešami šim kop?jam t?risma pakalpojumam, no t? neizriet, ka b?tu j?uzskata, ka kop? ar to tie veido “vienu pakalpojumu” PVN direkt?vas 307. un 308. panta izpratn? un l?dz ar to tie ir j?apliek ar nodokli t?pat k? min?tais kop?jais t?risma pakalpojums.

26 No min?t? izriet, ka saist?b? ar t?diem pašu sniegtiem ce?ojumu a?ent?ras p?rvad?šanas pakalpojumiem, k?dus nodrošina pati *M. Kozak*, šiem pakalpojumiem nevar piem?rot ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem dom?to ?pašo PVN rež?mu nedz saist?b? ar nodok?a b?zes noteikšanu, nedz ar citu PVN apr??in?šanas noteikumu piem?rošanu. Attiec?b? uz nodok?a likmi ir piem?rojami PVN direkt?vas VIII sada?? paredz?tie noteikumi. Saska?? ar š?s direkt?vas 98. panta 2. punktu savienojum? ar t?s III pielikuma 5) punktu dal?bvalst?m ir r?c?bas br?v?ba paredz?t samazin?tu likmi pasažieru un vi?u bag?žas p?rvad?jumiem. K? izriet no š? sprieduma 7. punkta, Polijas Republika ir izmantojusi šo iesp?ju un min?tajam pakalpojumam piem?ro 7 % likmi.

27 L?dz ar to uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 306.–310. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja ce?ojumu a?ent?ra, par iepriekš noteiktu cenu sniedzot ce?ot?jam t?risma pakalpojumu, kas tiek aplikts ar nodokli atbilstoši š?m ties?bu norm?m, sniedz šim ce?ot?jam pašu p?rvad?šanas pakalpojumu, kas ir viens no š? t?risma pakalpojuma elementiem, šim pakalpojumam piem?ro kop?jo PVN rež?mu ar? attiec?b? uz nodok?a likmi, nevis ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem paredz?to ?pašo PVN rež?mu. Saska?? ar š?s direkt?vas 98. pantu, ja dal?bvalstis p?rvad?šanas pakalpojumu jom? ir paredz?jušas samazin?tu PVN likmi, min?tajam pakalpojumam ir piem?rojama samazin?t? likme.

Par ties?šan?s izdevumiem

28 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sest? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 306.–310. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, ja ce?ojumu a?ent?ra, par iepriekš noteiktu cenu sniedzot ce?ot?jam t?risma pakalpojumu, kas tiek aplikts ar nodokli atbilstoši š?m ties?bu norm?m, sniedz šim ce?ot?jam pašu p?rvad?šanas pakalpojumu, kas ir viens no š? t?risma pakalpojuma elementiem, šim pakalpojumam piem?ro kop?jo PVN rež?mu ar? attiec?b? uz nodok?a likmi, nevis ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem paredz?to ?pašo PVN rež?mu. Saska?? ar š?s direkt?vas 98. pantu, ja dal?bvalstis p?rvad?šanas pakalpojumu jom? ir paredz?jušas samazin?tu PVN likmi, min?tajam pakalpojumam ir piem?rojama samazin?t? likme.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.