

62011CO0220

TIESAS RĒKOJUMS (sestā palāta)

2012. gada 1. martā (*)

“Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmā daļa — PVN direktīva — paši nodokļu pasākumi ceļojumu aģentūrām — Nekādu citu kā vien autotransporta pakalpojumu sniegšana ceļojumu aģentūrām”

Lieta C-220/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Nejvyšší správní soud (Čehijas Republika) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 28. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 11. maijā, tiesvedībā

Star Coaches s. r. o.

pret

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs U. Lemuss [U. Lõhmus], tiesneši A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referenti),

ģenerālvokāle E. Šārpstone [E. Sharpston],

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

Tiesa, ierosinot lemt ar motivētu rīkojumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu,

noklausījusies ģenerālvokāli,

izdod šo rīkojumu.

Rīkojums

1

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

2

Šis līgums ir ticis iesniegts tiesvedībā starp Star Coaches s. r. o. (turpmāk tekstā — “Star Coaches”) un Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu (Prāgas pilsētas finanšu pārvalde (Čehijas Republika)) par paziņojumu par tai adresēto pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) atmaksu par 2008. gada janvāri.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Atbilstoši PVN direktīvas 306. pantam, kurš ietverts tās XII sadaļas 3. nodaļā ar nosaukumu “pašs režīms ceļojumu aģentūrām”:

“1. Dalībvalstīs saskaņā ar šo nodaļu piemēro pašu 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 pašais 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.

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

4

Šīs direktīvas 307. pants ir šāds:

“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 dalībvalstīs, kur ir ceļojumu aģentūras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras ceļojumu aģentūra ir sniegusi pakalpojumu.”

5

Minētās direktīvas 308. pants ir noteikts, ka:

“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

PVN direktīvas 310. pants ir paredzēts šādi:

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

Ēhijas Republikas tiesības

7

Likumā Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) ir ietverts 89. pants ar nosaukumu “pašs režīms ceļojumu pakalpojumiem”, un tas redakcijā, kas

bija spēkā 2008. gadā, ir šāds:

“1)

Ceļojuma pakalpojuma sniedzējam, kurš klientam sniedz ceļojuma pakalpojumu pats savā vārdā, jāpiemēro paša režīms.

2)

Šā likuma mērķiem:

a)

“ceļojuma pakalpojuma sniedzējs” nozīmē nodokļa maksātāju, kurš klientam sniedz ceļojuma pakalpojumu;

b)

“klients” ir persona, kurai tiek sniegts ceļojuma pakalpojums;

c)

“ceļojuma pakalpojums” ir tāda pakalpojuma sniegšana klientam, kas ietver tāsma pakalpojumu un vajadzības gadījumā – preču kombināciju, ja tāsma pakalpojumi un preces tiek pirkti no citiem nodokļa maksātājiem; ceļojuma pakalpojuma sniegšana tiek uzskatīta par viena atsevišķa pakalpojuma sniegšanu arī tad, ja ceļojuma pakalpojuma īstenošanai tiek izmantoti vairāki no citiem nodokļa maksātājiem nopirkti tāsma pakalpojumi un vajadzības gadījumā – preces; par ceļojuma pakalpojuma sniegšanu tiek uzskatīta arī tāda pakalpojuma sniegšana klientam, kas ietver tikai vienu nopirktu tāsma pakalpojumu, ko veido izmitināšanas vai transporta pakalpojums.”

Pamattiesvedība un prejudiciālie jautājumi

8

Star Coaches veic pasažieru autopārvadājumus Čehijas Republikā un starp dalībvalstīm. Pārvadājumus tā nodrošina vai nu ar saviem transportlīdzekļiem, vai arī vēršoties pie apakšuzņēmējiem, kas ir transporta uzņēmumi, kuru darbība ir apliekama ar PVN. Tās klienti ir vienīgi Čehijas Republikā vai citās dalībvalstīs dibinātas ceļojumu aģentūras. Saviem klientiem Star Coaches pakalpojumus vienmēr sniedz savā vārdā. Kad tā vēršas pie apakšuzņēmējiem, tā klientiem izsniedz rēķinu, kurā ietverts PVN, un līdz atmaksātā pārmaksāto nodokli, pamatojoties uz vispārējo PVN režīmu.

9

Star Coaches atkārtoti ir atskaitījusi pārmaksāto PVN būtiskos apmēros. Šajā sakarā Finanšu ūad pro Prahu 5 (Prāgas 5. nodokļu nodaļa) uzskatīja, ka šā sabiedrība sniedz ceļojuma pakalpojumus un ka tai ir piemērojams nevis vispārējais PVN režīms, bet gan pašais režīms ceļojumu aģentūrai, kas paredzēts Likuma par PVN 89. pantā. 2008. gada 25. jūnijā tā izdeva paziņojumu par PVN atmaksāšanu par 2008. gada janvāri.

10

Star Coaches par šo paziņojumu par atmaksāšanu iesniedza sūdzību. Tā kā sūdzība ar Finanšu redītelství pro hlavní město Prahu 2008. gada 16. decembra lēmumu tika noraidīta, tā cīla

pras?bu M?stský soud v Praze [Pr?gas rajona ties?], kura to ar 2010. gada 18. j?nija spriedumu noraid?ja. Tad Star Coaches v?rs?s ar kas?cijas s?dz?bu Nejvyšší správní soud [Augst?kaj? administrat?vaj? ties?].

11

Iesniedz?jtiesa pauž šaubas par PVN direkt?vas 306. pant? paredz?t? ?paš? rež?ma ce?ojumu a?ent?r?m piem?rošanu.

12

Vispirms t? nor?da uz atš?ir?bu starp š?s normas ?ehu valodas redakciju un Likuma par PVN 89. pantu, ar ko š? norma tikusi transpon?ta valsts ties?b?s. Šaj? norm? ir paredz?ti ce?ot?jiem sniegti pakalpojumi, savuk?rt 89. pants attiecas uz ce?ojumu a?ent?ru klientiem sniegtajiem pakalpojumiem, kas ir j?dziens, kur? ietilpst ne vien ce?ot?ji, bet ar? citas personas. Iesniedz?jtiesa katr? zi?? uzsver, ka atš?ir?bas past?v ar? starp PVN direkt?vas 306. panta valodu redakcij?m, k? ar? Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 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 (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), kas bija piem?rojama l?dz PVN direkt?vas sp?k? st?šan?s br?dim, 26. panta valodu redakcij?m, jo daž?s redakcij?s ir lietots termins “klients”, bet cit?s – “ce?ot?js”. T? preciz?, ka pret vair?k?m dal?bvalst?m, tostarp ?ehijas Republiku, Eiropas Komisija ir uzs?kusi proced?ru sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi, jo t?s ir izmantojušas terminu “klients” un t?d?j?di, k? uzskata Komisija, paredz?jušas p?r?k plašu personu loku.

13

Iesniedz?jtiesa, otrk?rt, gad?jum? ja Tiesa atz?tu, ka PVN direkt?vas 306. pants attiecas uz ce?ojumu a?ent?ru klientiem, vaic?, vai t?ds uz??mums k? Star Coaches ir uzskat?ms par ce?ojumu a?ent?ru min?t?s normas izpratn?. T? v?rš uzman?bu uz savu nost?ju, ka t? tas nav, ja šis uz??mums sniedz vien?gi transporta pakalpojumus un nek?dus citus t?risma pakalpojumus. No t? izrietot, ka š? lieta atš?iras no lietas, kur? pie?emts 1992. gada 12. novembra spriedums C-163/91 Van Ginkel (Recueil, I-5723. lpp.), kur? attiec?gais uz??mums bez izmitin?šanas pakalpojumiem sniedza ar? inform?cijas, konsult?ciju un m?tnes rezerv?šanas pakalpojumus.

14

Uzskat?dama, ka taj? celt?s pras?bas izlemšanai ir nepieciešama PVN direkt?vas 306. panta interpret?cija, Nejvyšší správní soud nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai [PVN direkt?vas] 306. pants ir piem?rojams vien?gi pakalpojumiem, ko ce?ojumu a?ent?ras sniedz ce?ojumu pakalpojuma galapat?rt?jiem (ce?ot?jiem), vai ar? pakalpojumiem, kas tiek sniegti cit?m person?m (klientiem)?

2)

Vai transporta sabiedr?ba, kura vien?gi nodrošina personu p?rvad?šanu, nodrošinot autobusu transportu ce?ojumu a?ent?r?m (nevis tieši ce?ot?jiem), un nesniedz nek?dus citus pakalpojumus (izmitin?šana, inform?cija, ieteikumi u.c.), ir j?uzskata par ce?ojumu a?ent?ru [PVN direkt?vas] 306. panta m?r?iem?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

15

Iesniedzējtiesa ar savu pirmo jautājumu vēršas pie Tiesas, lai noskaidrotu, pašā PVN režīmā, kas paredzēts PVN direktīvas 306.–310. pantā, materiālo piemērošanas jomu, un ar otro jautājumu tā vēlas noskaidrot šā režīma piemērojamību personām.

16

Vispirms ir jāatbild uz otro jautājumu, pārbaudot, vai minētais pašais režīms ir piemērojams tiem uzņēmumiem kā Star Coaches, pēc tam, ja nepieciešams, izskatot pirmo jautājumu par šā režīma materiālo piemērojamību.

Par otro jautājumu

17

Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu gadījumā, ja atbilde uz prejudiciālu jautājumu skaidri izriet no judikatūras, Tiesa pēc tam, kad tā ir uzklauzusi enerģētiskā advokātu, var izdot motivētu rīkojumu, kurā ir norāde uz attiecīgo judikatūru.

18

Tiesa uzskata, ka šajā lietā tā ir. Uz iesniedzējtiesas uzdoto otro jautājumu atbilde skaidri izriet no judikatūras, kas saistīta ar Sestās direktīvas 26. pantu, normu, kuras teksts ir pārņemts PVN direktīvas 306. pantā. Judikatūra par ceļojumu aģentūru minētā 26. panta izpratnē tādējādi ir attiecināma uz šo pašu jautājumu PVN direktīvas 306. pantā.

19

Ir arī jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar Sestās direktīvas 26. pantu ieviesto pievienotās vērtības nodokļa pašo noteikumu mērķis ir piemērojamās tiesības pielāgot pašajam ceļojumu aģentūru un ceļojumu rīkotāju darbības patērbībai. Šo uzņēmumu pakalpojumiem ir raksturīgi, ka tajos regulāri tiek apvienoti vairāki pakalpojumi, paši transporta un izmitināšanas pakalpojumi, kas dažādi tiek sniegti valsts un dažādi iekšzemē, kur atrodas ceļojuma aģentūras pastāvīgā vieta vai pastāvīgs nodibinājums. Vispārīgo noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitījumu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, kas traucētu to darbību (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Van Ginkel, 13.–15. punkts; 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 Madgett un Baldwin, Recueil, I-6229. lpp., 18. punkts, kā arī 2003. gada 19. jūnija spriedumu lietā C-149/01 First Choice Holidays, Recueil, I-6289. lpp., 23. un 24. punkts).

20

Tomēr apstāklis, ka ceļojumu aģentūra ceļotājam sniedz tikai brīvdienu mētnes atrašanas pakalpojumus, nav pietiekams, lai šo pakalpojumu izslēgtu no Sestās direktīvas 26. panta piemērošanas jomas. Aģentūras sniegtais pakalpojums pat šādā gadījumā nav reducējams līdz vienam vienīgam pakalpojumam, jo tas papildus mētnes izīrēšanai var ietvert tādus pakalpojumus kā informācijas un ieteikumu sniegšana, ar kuru palīdzību ceļojumu aģentūra piedāvā izvēles iespējas brīvdienām un mētnes rezervēšanai (iepriekš minētais spriedums liet. Van Ginkel, 24. punkts).

21

Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka iemesli, kas ir pamats pašajam režīmam ceļojumu aģentiem un ceļojumu rīkotājiem, tādā pašā mērā attiecas uz gadījumu, kad uzņēmums nav ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs šo jādzienu vispārpieņemtajā nozīmā, bet veic identiskus darījumus citas darbības ietvaros. Rezultātā, interpretējot Sestās direktīvas 26. pantu tādējādi, ka tas ir piemērojams vienīgi uzņēmumiem, kas ir ceļojumu aģenti vai ceļojumu rīkotāji šo jādzienu vispārpieņemtajā nozīmā, identiski pakalpojumi būtu pakauti dažādiem nosacījumiem atkarībā no uzņēmuma formā statusa (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajā lietā Madgett un Baldwin, 20. un 21. punkts, kā arī 2005. gada 13. oktobra spriedumu lietā C-200/04 ISt, Krājums, I-8691. lpp., 22. punkts).

22

Tādējādi nav izslēgts, ka tādā pasažieru autopārvadātāja pakalpojumi, kurš, kad neizmanto savus transportlīdzekļus, izmanto apakšuzņēmēju, kas ir PVN maksātāji, sniegtos transporta pakalpojumus, ietilpst PVN direktīvas 306. pantā paredzētajā pašā režīma piemērošanas jomā. Apstāklis, ka šādos pakalpojumos neietilpst mētnes pakalpojumi, nav pietiekams, lai tos izslēgtu no minētās normas piemērošanas jomas.

23

Katrā ziņā atbilstoši Tiesas nostājai iepriekš minētajā spriedumā lietā Van Ginkel turklāt ir jāatzīmē, ka šie pakalpojumi nav reducējami uz vienu vienīgu pakalpojumu un ka tie ietver arī citus pakalpojumus papildus pārvadājumiem, kā, piemēram, informācijas un ieteikumu sniegšanu par izvēles iespējām brīvdienās un ceļojuma transportlīdzekļa rezervēšanu. Tiesa ir atzinusi, ka no minētā sprieduma lietā Van Ginkel nav jāsecina, ka Sestās direktīvas 26. pantā paredzētais pašais režīms attiecas uz jebkuru atsevišķu ceļojumu aģentūras vai ceļojumu rīkotāja sniegtu pakalpojumu (2010. gada 9. decembra spriedums lietā C-31/10 Minerva Kulturreisen, Krājums, I-12889. lpp., 19. punkts). Šis apsvērumš identiski ir piemērojams tirgus dalībniekam, kurš nav nedz ceļojumu aģentūra, nedz ceļojumu organizētājs šo jādzienu vispārīgā izpratnē.

24

Attiecībā uz Star Coaches iesniedzētāja norāda, ka tā tīrisma aģentūrām sniedz vienīgi pārvadājumu pakalpojumus un nekāds cits. Šī tiesa skaidri ir piebildusi, ka minētā sabiedrība nesniedz citus pakalpojumus, kā, piemēram, mētnes, gida vai konsultāciju pakalpojumus.

25

No tā izriet, ka Star Coaches sniegtie pakalpojumi nekādā veidā nav pielīdzināmi ceļojumu aģentūru vai ceļojumu organizētāju sniegtajiem pakalpojumiem.

26

Tādā uz otro jautājumu ir jāatbild, ka tāda pārvadājumu sabiedrība, kura nodrošina vienīgi pārvadājumu pakalpojumus, sniedzot autotransporta pakalpojumus ceļojumu aģentūrām, un kura nesniedz nekādus citus pakalpojumus, kā, piemēram mētnes, gida vai konsultāciju pakalpojumus, neveic darbības, kurām ir piemērojams PVN direktīvas 306. pantā paredzētais pašais režīms ceļojumu aģentūrām.

Par pirmo jautājumu

27

Ēmot vār? Tiesas atbildi uz otro jautājumu, tai uz pirmo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšan? izdevumiem

28

Attiecībā uz lietas dalībniekiem š? tiesvedība ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lem? par tiesāšan? izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

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

Tāda pārvadājumu sabiedrība, kura nodrošina vienīgi pārvadājumu pakalpojumus, sniedzot autotransporta pakalpojumus ceļojumu aģentūrām, un kura nesniedz nekādus citus pakalpojumus, kā, piemēram mētnes, gida vai konsultāciju pakalpojumus, neveic darbības, kurām ir piemērojams Padomes 2006. gada 28 novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienot?s vārtības nodokļa sistēmu 306. pantā paredzētais pašais režīms ceļojumu aģentūrām.

[Paraksti]

(*) Tiesvedības valoda – ?ehu.