



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 25 d.*

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 306–310 straipsniai — Speciali kelionių agentūroms skirta schema — Gabenimo paslauga, kurią teikia kelionių agentūra savo vardu — Vienos paslaugos sąvoka — 98 straipsnis — Lengvatinis PVM tarifas“

Byloje C-557/11

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2011 m. rugpjūčio 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. lapkričio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Maria Kozak

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro šeštosios kolegijos pirmininko pareigas einantis U. Löhmus, teisėjai A. Rosas ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- M. Kozak, atstovaujamos mokesčių konsultantų A. Bartosiewicz ir R. Kamiński,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Szpunar ir B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir K. Herrmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: lenkų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 98 straipsnio, skaitomo kartu su šios direktyvos III priedu, ir 306–310 straipsnių išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant M. Kozak ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie* (Liublino mokesčių inspekcijos direktorius) ginčą dėl sprendimo, kuriuo apskaičiuotas jos kelionių agentūros veiklai taikomas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos VIII antraštinės dalies 2 skyriaus 1 skirsnio „Lengvatiniai tarifai“ 98 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>“

- 4 PVM direktyvos III priede „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“ numatyta:

„<...>

5) keleivių ir jų bagažo gabenimas;

<...>“

- 5 PVM direktyvos XII antraštinės dalies 3 skyriaus „Speciali kelionių agentūroms skirta schema“ 306–310 straipsniuose nustatyta:

„306 straipsnis

1. Pagal šį skyrių valstybės narės taiko specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

<...>

2. Taikant šį skyrių kelionių organizatoriai laikomi kelionių agentūromis.

307 straipsnis

Kelionių agentūrų 306 straipsnyje nustatytais sąlygomis vykdomi su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių agentūra.

Viena paslauga apmokestinama valstybėje narėje, kurioje kelionių agentūra yra įsteigusi savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, iš kurio ji teikia paslaugas.

308 straipsnis

Kelionių agentūros suteiktos atskiros paslaugos apmokestinamoji vertė ir kaina be PVM, kaip nustatyta 226 straipsnio 8 punkte, yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kurią turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtų faktinių išlaidų įsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

<...>

310 straipsnis

PVM, kurį kelionių agentūrai apskaičiuoja kiti apmokestinamieji asmenys už 307 straipsnyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, nėra atskaitomas ir negražinamas nei vienoje valstybėje narėje.“

Lenkijos teisė

- 6 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Mokesčio už prekes ir paslaugas įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535, toliau – PVM įstatymas*), 119 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyse nustatyta:

„1. Teikiant kelionės paslaugas apmokestinamąją vertę sudaro maržos suma be mokėtino mokesčio sumos, nepažeidžiant 5 dalies.

<...>

5. Kai teikiant kelionės paslaugas kartu su iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytais paslaugomis, kurios tiesiogiai teikiamos keleivio naudai, apmokestinamasis asmuo pats teikia dalį paslaugų, toliau vadinamų „paties teikiamos paslaugos“, apmokestinamoji vertė nustatoma skirtingai atsižvelgiant į tai, ar tai paties tiekiamos paslaugos, ar iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytos paslaugos, kurios tiesiogiai teikiamos keleivio naudai. Paties teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė nustatoma taikant *mutatis mutandis* 29 straipsnio nuostatas.

6. 5 dalyje numatytu atveju apmokestinamasis asmuo turi nurodyti savo apskaitoje, kokia už paslaugas sumokėta dalis priskiriama prie iš kitų apmokestinamųjų asmenų įsigytų paslaugų, kurios tiesiogiai teikiamos keleivio naudai, ir kokia paties teikiamoms paslaugoms.

<...>“

- 7 Pagal PVM įstatymo 41 straipsnio 2 dalį ir šio įstatymo 3 priedo 144 punktą keleivių gabenimo sausuma paslaugoms taikomas lengvatinis tarifas, t. y. 7 %, o standartinis PVM tarifas yra 22 %.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 8 M. Kozak vadovauja Lenkijoje įsteigta kelionių agentūrai. 2007 m. ji tiesiogiai keleiviams pardavė turistinės kelionės paketą, kuris apėmė apgyvendinimą ir maitinimą, kuriems teikti ji naudojo kitų paslaugų teikėjų paslaugomis, bei transportą, kurį ji užtikrino naudodama savo autobusų parką.

- 9 Apskaičiuodama PVM už iš trečiųjų asmenų įsigytas paslaugas M. Kozak taikė specialią kelionių agentūroms skirtą schemą ir kaip apmokestinamąją vertę naudojo kelionių agentūros maržą pagal PVM direktyvos 308 straipsnį ir šiai maržai pritaikė standartinį 22 % PVM tarifą. Kalbant apie pačios teiktas paslaugas, pažymėtina, kad ji taikė bendrą PVM teisės schemą, be kita ko, apmokestinamajai vertei, ir šioms paslaugoms pritaikė lengvatinį 7 % tarifą, numatytą asmenų gabenimo paslaugoms.
- 10 Mokesčių administratorius manė, kad transporto paslaugos buvo būtinos visai kelionių agentūros siūlomai kelionės paslaugai ir ji turėjo būti laikoma neatsiejama nuo pastarosios. Anot šio administratoriaus, dėl šios priežasties ir pagal PVM įstatymą M. Kozak neturėjo taikyti lengvatinio PVM tarifo savo transporto paslaugoms laikydama jas savarankiškoms paslaugoms, tačiau ji turėjo joms taikyti tą patį tarifą kaip ir kitoms paslaugoms, t. y. 22 % standartinį tarifą. Taigi buvo priimtas sprendimas, kuriame nustatyta, kad M. Kozak neteisingai apskaičiavo PVM už 2007 m. gegužės, birželio, spalio, lapkričio ir gruodžio mėnesius.
- 11 M. Kozak užginčijo šį PVM įstatymo aiškinimą ir pateikė skundą dėl šio sprendimo *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie*. Tačiau šis teismas pritarė mokesčių administratoriaus požiūriui. M. Kozak pateikė apeliacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Aukščiausiasis administracinis teismas).
- 12 Šis teismas abejoja *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* pateiktu atsakymu, pagal kurį paties teikiamoms transporto paslaugoms turi būti taikomas 22 % PVM tarifas, kaip ir iš trečiųjų asmenų įsigytoms paslaugoms, nors jų atitinkama apmokestinamoji vertė skiriasi. Jis, be kita ko, nori sužinoti, ar galima vartoti „vienos paslaugos“ sąvoką, nurodytą 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Prinback* (C-34/99, Rink. p. I-3833) 45 punkte, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai vieną sandorį sudaro daug dalių, tuomet, kai viena paslaugos dalis turi būti laikoma kaip sudaranti pagrindinę paslaugą, o kita – papildomą paslaugą, kuri mokesčių prasme vertinama taip pat, kaip ir pagrindinė paslauga, laikytina, jog teikiama viena paslauga.
- 13 Abejodamas dėl PVM direktyvos 306-310 straipsnių bei šios direktyvos 98 straipsnio, skaitomo kartu su jos III priedo 5 punktu, aiškinimo *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar už nustatytą kainą keleiviui teikdama kelionės paslaugą, kuri buvo apmokestinta remiantis [PVM direktyvos] 306–310 straipsniais, kuriuose reglamentuojama speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo PVM schema, pati kelionių agentūra suteikia gabenimo paslaugą, kuri yra būtina kelionės paslaugai įvykdyti, ši pačios suteikta paslauga apmokestinama standartiniu kelionės paslaugai taikomu PVM tarifu ar vis dėlto lengvatiniu keleiviams gabenti taikomu tarifu, pagal šios direktyvos 98 straipsnį, skaitomą kartu su III priedo [5 punktu]?“

Dėl prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- 14 M. Kozak ir Komisija tvirtina, kad kelionių agentūros vienos paslaugos sąvoka apima tik paslaugas, įsigytas iš trečiųjų asmenų, pagal PVM direktyvos 306 straipsnį. Ji neapima paties kelionių organizatoriaus teikiamų paslaugų. Darytina išvada, kad bendra PVM schema, įskaitant ir PVM tarifus, taikoma pačios kelionių agentūros teikiamoms gabenimo paslaugoms ir kad tokiu atveju, kaip antai susiklostęs pagrindinėje byloje, gabenimo paslaugoms turi būti taikomas pagal PVM direktyvos 98 straipsnį, skaitomą kartu su šios direktyvos III priedo 5 punktu, nacionalinės teisės akte numatytas lengvatinis PVM tarifas.

- 15 Savo ruožtu Lenkijos vyriausybė tvirtina, kad kai paties teikėjo teikiama gabenimo paslauga yra būtina kelionės paslaugoms teikti, ji turi būti laikoma papildoma pastarosios paslaugos, kuri sudaro vieną pagrindinę paslaugą, apmokestinamą PVM direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta specialia PVM schema, atžvilgiu. Todėl gabenimo paslauga turi būti tokios pačios rūšies kaip ir pagrindinė paslauga, ir jai turi būti taikoma minėtuose straipsniuose numatyta speciali PVM schema, kiek tai susiję su apmokestinimo vieta ir mokesčio tarifu, ir jai turi būti taikoma bendra PVM schema tiek, kiek tai susiję su apmokestinamąja verte ir teise į atskaitą, nes šios direktyvos 308 straipsnis netaikomas paties teikėjo teikiamoms paslaugoms.

Teisingumo Teismo atsakymas

- 16 Reikia priminti, kad į kelionių agentūrų sandoriams taikomą PVM schemą, numatytą PVM direktyvos 306–310 straipsniuose, iš esmės perkeltos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k. 9 sk., 1 t., p. 23) 26 straipsnio nuostatos. Ši schema yra speciali schema, apimanti kelionių agentūrų veiklai taikomas specialias taisykles, kuriomis nukrypstama nuo bendrosios PVM schemos.
- 17 Pagal PVM direktyvos 306 straipsnį valstybės narės taiko specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojami kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.
- 18 Iš paties šios nuostatos teksto matyti, kad su šia nuostata susijusios paslaugos – tai paslaugos, įsigytos iš trečiųjų asmenų.
- 19 Specialios kelionių agentūroms taikomos PVM schemas pagrindinis tikslas – išvengti ūkio subjektams dėl PVM direktyvos bendrųjų principų, susijusių su iš trečiųjų asmenų įgytų paslaugų teikimu, atsiradusių sunkumų (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 33 punktą). Iš tiesų, taikant apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir pirkimo mokesčio atskaitos bendrąsias taisykles, dėl teikiamų paslaugų gausumo ir vietos šioms įmonėms kiltų sunkumų, kurie kliudytų joms vykdyti veiklą (žr. 1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Van Ginkel*, C-163/91, Rink. p. I-5723, 14 punktą).
- 20 PVM direktyvos 306–310 straipsniuose įtvirtina schema, kaip šios direktyvos bendrosios schemos išimtis, gali būti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant jos tikslo (minėto Sprendimo *Madgett ir Baldwin* 34 punktą).
- 21 Taigi Teisingumo Teismas jau anksčiau nusprendė, kad speciali kelionių agentūroms taikoma PVM schema taikoma tik paslaugoms, įgytoms iš trečiųjų asmenų (žr. minėto Sprendimo *Madgett ir Baldwin* 35 punktą).
- 22 Dėl tų pačių argumentų Teisingumo Teismas nusprendė, kad minėta schema nesusijusi su be tarpininko teikiamomis gabenimo paslaugomis, kurioms taikomos gabenimo įmonėms taikomos bendrosios nuostatos (1992 m. spalio 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-74/91, Rink. p. I-5437, 26 punktas).
- 23 Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad kai ūkio subjektas, kuriam taikoma speciali kelionių agentūroms taikoma PVM schema, už nustatytą paslaugų paketo kainą teikia paslaugas, kurias sudaro paties teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos trečiųjų asmenų, ši speciali schema taikoma tik paslaugoms, teikiamoms trečiųjų asmenų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, 47 punktą).

- 24 Atsižvelgiant į šias aplinkybes reikia suprasti „vienos paslaugos“ sąvoką, nurodytą PVM direktyvos 307 ir 308 straipsnyje. Ši sąvoka yra susijusi tik su paslaugomis, įsigytomis iš trečiųjų asmenų. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyta ir šio sprendimo 12 punkte minėta vienos paslaugos sąvoka, kuri taikoma bendrosios PVM teisės srityje, negali daryti įtakos šios sąvokos vertinimui, atsižvelgiant į specialią kelionių agentūroms taikomą PVM schemą.
- 25 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodyta aplinkybė, kad pačios kelionių agentūros teikiamos gabenimo paslaugos yra būtinos, bendrai jos teikiamai kelionės paslaugai, nedaro jokios įtakos anksčiau nurodytiems argumentams. Neatsižvelgiant į tai, ar šios paslaugos yra būtinos ar ne, palyginti su bendra kelionės paslauga, negalima daryti išvados, kad jos turi būti laikomos sudarančiomis su ja „vieną paslaugą“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 307 ir 308 straipsnį, ir kad dėl to joms taip pat turi būti taikoma ta pati apmokestinimo tvarka kaip ir minėtai paslaugai.
- 26 Darytina išvada, kad, kalbant apie pačios kelionių agentūros teikiamas gabenimo paslaugas, kaip antai užtikrinamos pačios M. Kozak, šioms paslaugoms neturi būti taikoma speciali kelionių agentūroms taikoma PVM schema nei nustatant apmokestinamąją vertę, nei taikant kitas taisykles, susijusias su PVM apskaičiavimu. Kalbant apie mokesčio tarifą, taikytinos PVM direktyvos VIII antraštinėje dalyje numatytos taisyklės. Pagal šios direktyvos 98 straipsnio 2 dalį, skaitomą kartu su jos III priedo 5 punktu, valstybės narės gali numatyti lengvatinį tarifą keleiviams ir jų bagažui gabenti. Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 7 punkto, Lenkijos Respublika pasinaudojo šia galimybe ir taiko 7 % tarifą minėtai paslaugai.
- 27 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 306–310 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad kai už nustatytą kainą keleiviui teikiant kelionės paslaugą, kuri buvo apmokestinta remiantis minėtomis nuostatomis, pati kelionių agentūra suteikia šiam keleiviui gabenimo paslaugą, kuri yra kelionės paslaugos dalies, šiai paslaugai taikoma bendra PVM schema, pirmiausia kiek tai susiję su mokesčio tarifu, o ne speciali kelionių agentūrų sandoriams taikoma PVM schema. Pagal šios direktyvos 98 straipsnį, jei valstybės narės numatė lengvatinį PVM tarifą gabenimo paslaugų srityje, šis tarifas taikomas minėtoms paslaugoms.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 28 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 306–310 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad kai už nustatytą kainą keleiviui teikiant kelionės paslaugą, kuri buvo apmokestinta remiantis minėtomis nuostatomis, pati kelionių agentūra suteikia šiam keleiviui gabenimo paslaugą, kuri yra kelionės paslaugos dalies, šiai paslaugai taikoma bendra pridėtinės vertės mokesčio schema, pirmiausia kiek tai susiję su mokesčio tarifu, o ne speciali kelionių agentūrų sandoriams taikoma pridėtinės vertės mokesčio schema. Pagal šios direktyvos 98 straipsnį, jei valstybės narės numatė lengvatinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą gabenimo paslaugų srityje, šis tarifas taikomas minėtoms paslaugoms.

Parašai.