



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. birželio 29 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Speciali kelionių agentūroms skirta schema – Taikymo sritis – Apgyvandinimo paslaugų konsolidatorius, kuris perka tokias paslaugas savo vardu ir savo naudai ir jas perparduoda kitiems verslininkams, neteikdamas papildomų paslaugų“

Byloje C-108/22

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2021 m. rugpjūčio 26 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2022 m. vasario 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

prieš

**C. sp. z o.o.**, likviduojamą,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec (pranešėjas),

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlácil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Ł. Habiak ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

\* Proceso kalba: lenkų.

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 306 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Valstybės išdo informacijos direktorius, Lenkija) (toliau – mokesčių administratorius) ir likviduojamos *C. sp. z o. o.* ginčą dėl to, ar *C.* galėjo savo vardu taikyti kelionių agentūroms skirtą specialią pridėtinės vertės mokesčio (PVM) schemą, perparduodama apgyvendinimo paslaugas kitiems apmokestinamiesiems asmenims be papildomų paslaugų.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos XII antraštinės dalies „Specialios schemos“ 3 skyriaus „Speciali kelionių agentūroms skirta schema“ 306 straipsnyje nustatyta:

„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 naudojami kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

Ši speciali schema netaikoma kelionių agentūroms, kai jos užsiima vien tarpininkavimo veikla ir kurioms taikomas 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas siekiant apskaičiuoti apmokestinamąją vertę.

2. Taikant šį skyrių kelionių organizatoriai laikomi kelionių agentūromis.“

- 4 Šios direktyvos 307 straipsnyje numatyta:

„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.“

- 5 Minėtos direktyvos 308 straipsnyje nurodyta:

„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 faktinių išlaidų, patirtų įsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

6 Tos pačios direktyvos 309 straipsnyje nustatyta:

„Jei kelionių agentūros kitiems apmokestinamiesiems asmenims pavesti atlikti sandoriai vykdomi už [Europos] bendrijos ribų, kelionių agentūros atliekamas paslaugų teikimas laikomas tarpininkavimo veikla, kuri neapmokestinama pagal 153 straipsnį.

Jei sandoriai vykdomi ir Bendrijos viduje, ir už jos ribų, neapmokestinama gali būti tik ta kelionių agentūros paslaugos dalis, kuri yra susijusi su sandoriais už Bendrijos] ribų.“

7 PVM direktyvos 310 straipsnyje numatyta:

„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***

8 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (Dz. U., Nr. 54, 535 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 119 straipsnyje nustatyta:

„1. Kelionių paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro maržos suma, atėmus mokėtiną mokestį, atsižvelgiant į 5 dalies nuostatas.

2. 1 dalyje nurodyta marža – skirtumas tarp sumos, kurią turi sumokėti pirkėjas, ir pirkimo kainos, kurią apmokestinamasis asmuo sumokėjo kitiems apmokestinamiesiems asmenims už prekes ir paslaugas, teikiančias tiesioginę naudą keliautojui; „tiesioginę naudą keliautojui teikiančios paslaugos“ – tai paslaugos, sudarančios paslaugų teikimo dalį, visų pirma transportas, apgyvendinimas, maitinimas, draudimas.

3. 1 dalies nuostatos taikomos neatsižvelgiant į kelionių paslaugų gavėją, kai apmokestinamasis asmuo:

1) (panaikinta)

2) veikia paslaugų gavėjo atžvilgiu savo vardu ir savo naudai;

3) siekdamas teikti paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų perka tiesiogiai keleiviui skirtas prekes ir paslaugas;

4) (panaikinta)

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

9 Pagal Lenkijos teisę įsteigta bendrovė C., PVM mokėtoja, vykdo ekonominę veiklą kaip „viešbučių paslaugų konsolidatorė“. Vykdydama šią veiklą ji savo klientams, t. y. komercinę veiklą vykdančioms subjektams, siūlo galimybę rezervuoti apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ir kitose panašias funkcijas vykdančiose įstaigose Lenkijoje ir užsienyje.

- 10 Kadangi C. neturi savo apgyvendinimo patalpų, ji šias apgyvendinimo paslaugas perka savo vardu ir savo naudai iš kitų PVM mokėtojų, kurias vėliau perparduoda savo klientams.
- 11 Atsižvelgdama į šių klientų poreikius ir lūkesčius ji taip pat teikia konsultacijas dėl apgyvendinimo ir pagalbą organizuojant kelionę. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad C. dažniausiai teikia tik apgyvendinimo paslaugą. Į kainą, už kurią ji perparduoda šią apgyvendinimo paslaugą, įtrauktos minėtos paslaugos įsigijimo išlaidos ir šios paslaugos marža, t. y. užsakymo kaina, skirta sandorio išlaidoms padengti.
- 12 2017 m. balandžio 27 d. priimtame išaiškinime mokesčių administratorius nusprendė, kad, priešingai, nei teigia C., jos perparduodamos apgyvendinimo paslaugos nepatenka į sąvoką „kelionės paslauga“, iš esmės nurodytą PVM įstatymo 119 straipsnyje. Iš tiesų šis administratorius iš esmės manė, jog tam, kad paslauga būtų laikoma kelionės paslauga, ją, kaip sudėtinę paslaugą, apimančią visas išorines ir vidaus paslaugas, turi sudaryti daugiau nei viena paslauga. Vis dėlto C. teikiamos paslaugos, apimančios tik apgyvendinimą, negali būti laikomos kelionės paslauga, nes tai nėra tokia sudėtinė paslauga.
- 13 C. apskundė šį sprendimą *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), o šis 2017 m. lapkričio 16 d. sprendimu pripažino skundą pagrįstu ir nusprendė, kad C. suteiktos paslaugos turi būti apmokestintos kaip „kelionės paslaugos“ pagal PVM įstatymo 119 straipsnyje numatytą specialią schemą. Šis teismas savo argumentus grindė pažodiniu ir kontekstiniu šios nuostatos aiškinimu ir tuo, kad ja perkeliamas PVM direktyvos 306 straipsnis, todėl šiuo klausimu reikia taikyti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 14 Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme. Šis administratorius priekaištauja pirmosios instancijos teismui pažeidus PVM įstatymo 119 straipsnio 1 dalį, nes jis nusprendė, jog atitinkama paslauga neturi atitikti reikalavimo būti sudėtinė, kad ją būtų galima laikyti „kelionės paslauga“. Mokesčių administratoriaus teigimu, tik siūloma apgyvendinimo paslauga nėra kelionės paslauga, todėl jai negali būti taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, pagal kurią numatytas maržos apmokestinimas PVM.
- 15 Gavęs šį kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad siekiant nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamai paslaugai taikoma speciali schema, numatyta PVM įstatymo 119 straipsnyje, reikia išnagrinėti, be kita ko, PVM direktyvos 306 straipsnį. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš kurios iš esmės matyti, kad PVM direktyvos 306–310 straipsniuose nustatyta speciali schema taip pat taikoma apgyvendinimo paslaugoms, parduodamoms be papildomų paslaugų. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokioms paslaugoms gali būti taikoma ši speciali schema, nors jos ir nėra sudėtinės.
- 16 Jis patikslina, kad toks aiškinimas atitinka PVM direktyvoje numatytą neutralumo principą. Iš tiesų, jeigu be papildomų paslaugų suteiktų apgyvendinimo paslaugų perpardavimas, priešingai nei tokių paslaugų su papildomomis paslaugomis perpardavimas, būtų apmokestinamas pagal bendrąsias taisykles, būtų pažeistas neutralumo principas.

- 17 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Teisingumo Teismui aiškinant atitinkamą PVM direktyvos nuostatą būtų išsklaidytos jo nagrinėjamoje byloje likusios abejonės.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 306 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis gali būti taikomas apmokestinamajam asmeniui, kuris yra viešbučių paslaugų konsolidatorius, perkantis ir perparduodantis apgyvendinimo paslaugas kitiems ūkio subjektams, jei šie sandoriai nėra susiję su jokiais kitomis papildomomis paslaugomis?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 306 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens teikiamai paslaugai, kurią sudaro apgyvendinimo paslaugų pirkimas iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir jų perpardavimas kitiems ūkio subjektams, taikoma speciali kelionių agentūroms skirta PVM schema, nors kartu su šiomis paslaugomis neteikiamos papildomos paslaugos.
- 20 Pirmiausia reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 306–310 straipsniuose nustatyta speciali kelionių agentūroms skirta PVM schema apima šių agentūrų veiklai būdingas taisykles, kuriomis nukrypstama nuo bendros PVM schemos. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši speciali schema, kaip PVM direktyva nustatytos bendrosios schemos išimtis, gali būti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant jos tikslo (2017 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Skarpa Travel*, C-422/17, EU:C:2018:1029, 24 ir 27 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 21 Taigi pagrindinis taisyklių, susijusių su specialia kelionių agentūrų sandoriams skirta PVM schema, tikslas – išvengti ūkio subjektams dėl PVM direktyvos bendrųjų principų, susijusių su iš trečiųjų asmenų įgytų paslaugų teikimu, atsiradusių sunkumų. Iš tiesų, taikant apmokestinimo vietas, apmokestinamosios vertės ir pirkimo mokesčio atskaitos bendrąsias taisykles, dėl teikiamų paslaugų gausos ir vietos šioms įmonėms kiltų sunkumų, kurie kliudytų joms vykdyti veiklą (1992 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Van Ginkel*, C-163/91, EU:C:1992:435, 14 punktas ir 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 19 punktas).
- 22 Kalbant konkrečiai, 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 naudojasi trečiųjų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.
- 23 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad C., kaip viešbučių paslaugų konsolidatorė, savo vardu perka apgyvendinimo paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų, kad vėliau jas perparduotų savo klientams, komercinę veiklą vykdančiams subjektams. Iš to matyti, kad tokia bendrovė, kaip C., atitinka PVM direktyvos 306 straipsnyje numatytas materialines sąlygas, kad iš esmės galėtų pasinaudoti šiame straipsnyje nustatyta specialia apmokestinimo schema.

- 24 Be to, reikia pažymėti, kad vykdydama savo veiklą C. sudaro sandorius, kurie yra tokie patys arba bent jau panašūs į kelionių agentūros ar turų operatoriaus sandorius. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, atsižvelgiant į klientų poreikius ir lūkesčius, ši bendrovė taip pat kartais teikia konsultacijas dėl apgyvendinimo pasirinkimo ir pagalbą organizuojant keliones.
- 25 Vis dėlto reikia įvertinti, ar apgyvendinimo paslaugoms taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema, jei kartu su jomis neteikiamos papildomos paslaugos.
- 26 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 306 straipsnio netaikymas kelionių agentūros teikiamoms paslaugoms vien tuo pagrindu, kad jos apima tik apgyvendinimą, lemtų sudėtingą mokesčių sistemą, pagal kurią taikytinos PVM taisyklės priklausytų nuo kiekvienam keliautojui teikiamų paslaugų sudedamųjų dalių. Tokia mokesčių sistema prieštarautų šios direktyvos tikslams (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 25–28 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 27 Darytina išvada, kad kelionių agentūros teikiamam apgyvendinimui atostogų būste taikoma ši speciali apmokestinimo schema, net jei ši paslauga apima tik apgyvendinimą. Pažymėtina: kadangi vien aplinkybės, kad kelionių agentūra teikia apgyvendinimo atostogų būste paslaugą, pakanka tam, kad būtų taikoma PVM direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta speciali schema, kartu su šiuo apgyvendinimu galbūt vykdomo kitų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo svarba negali turėti įtakos nagrinėjamo atvejo teisiniam kvalifikavimui, t. y. pripažinimui, kad taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 29 ir 33 punktus).
- 28 Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM direktyvos 306–310 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tiek kelionių agentūros atskirai teikiamas atostogų būstas, kurį ji išsinuomojo iš kito apmokestinamojo asmens, tiek toks atostogų būsto suteikimas kartu teikiant papildomas paslaugas, neatsižvelgiant į jų svarbą, yra viena paslauga, kuriai taikoma speciali kelionių agentūroms skirta schema (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 35 punktas).
- 29 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad C. parduoda paslaugas apgyvendinimo viešbučiuose ir kitose panašias funkcijas vykdančiose įstaigose tiek Lenkijoje, tiek užsienyje. Vis dėlto šio sprendimo 26–28 punktuose nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su kelionių agentūros teikiamomis apgyvendinimo atostogų būste paslaugomis, taip pat turi reguliuoti apgyvendinimo paslaugų pardavimo viešbučiuose ir kitose įstaigose situaciją. Šiuo klausimu, be kita ko, reikia pažymėti, kad, remiantis šio sprendimo 21 punkte nurodyta jurisprudencija, viešbučių ir įstaigų, kurie yra šių paslaugų dalykas, geografinė įvairovė pati savaime gali sukelti praktinių sunkumų, kurių siekiama išvengti šia specialia apmokestinimo schema.
- 30 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 306 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens teikiamai paslaugai, kurią sudaro apgyvendinimo paslaugų pirkimas iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir jų perpardavimas kitiems ūkio subjektams, taikoma speciali kelionių agentūroms skirta PVM schema, nors kartu su šiomis paslaugomis neteikiamos papildomos paslaugos.

## **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 306 straipsnis**

**turi būti aiškinamas taip:**

**apmokestinamojo asmens teikiamai paslaugai, kurią sudaro apgyvendinimo paslaugų pirkimas iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir jų perpardavimas kitiems ūkio subjektams, taikoma speciali kelionių agentūroms skirta pridėtinės vertės mokesčio schema, nors kartu su šiomis paslaugomis neteikiamos papildomos paslaugos.**

Parašai.