



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2023. gada 29. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām – Piemērošanas joma – Izmitināšanas pakalpojumu konsolidētājs, kas iegādājas šādus pakalpojumus uz sava rēķina un pārdod tos tālāk citiem komersantiem, bet nesniedz papildu pakalpojumus

Lietā C-108/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2021. gada 26. augusta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 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. Jēskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*] (referents),

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,
- Čehijas valdības vārdā – *O. Serdula*, *M. Smolek* un *J. Vlácil*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *Ļ. Habiak* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – poļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā 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 lūgums 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 īpašā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) režīma piemērošanu ceļojumu aģentūrām attiecībā uz izmitināšanas pakalpojumu tālākpārdošanu citiem nodokļa maksātājiem, ko *C.* veic savā vārdā, pirms tam nesniedzot papildu pakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas XII sadaļā “Īpaši režīmi” ir ietverta 3. nodaļa “Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām”, kurā ir 306. pants, kurā ir noteikts:

“(1) Dalībvalstis saskaņā ar šo nodaļu piemēro īpašu 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 īpašais 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 jēdziens “ceļojumu aģentūras” ietver ceļojumu rīkotājus.”

- 4 Šis direktīvas 307. pantā ir paredzēts:

“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 dalībvalstī, kur ir ceļojumu aģentūras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīga 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 faktiskajām izmaksām, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.”

6 Šīs pašas direktīvas 309. pantā ir noteikts:

“Ja darījumus, 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 nevienā 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 atskaitīts maksājamais 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 īpaši transports, izmitināšana, ēdināšana un apdrošināšana.

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

1) (atcelts)

2) rikojas 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 tiesībām dibinātā sabiedrība C., kas ir PVN maksātāja, veic komercdarbību kā “viesnicu 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 vēlmēm tā sniedz arī konsultācijas par izmitināšanas izvēli un palīdzību ceļojuma organizēšanā. Tomēr iesniedzējtiesa 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 nolēmumā nodokļu iestāde uzskatīja, ka C. sniegto izmitināšanas pakalpojumu tālākpārdošana neietilpst PVN likuma 119. pantā būtībā paredzētajā jēdzienā “ceļojumu pakalpojums” pretēji tam, ko apgalvo C. Šī iestāde būtībā uzskatīja, ka, lai kādu pakalpojumu varētu uzskatīt par ceļojumu pakalpojumu, tam kā kompleksam pakalpojumam, kas ietver ārējo un iekšējo pakalpojumu kopumu, ir jā sastāv no vairāk nekā viena pakalpojuma. Taču C. sniegtie pakalpojumi, kas attiecas tikai uz izmitināšanu, nevar būt ceļojumu pakalpojums, jo tas nav šāds komplekss pakalpojums.
- 13 C. pārsūdzēja šo lēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vojevodistes administratīvā tiesa Vroclavā, Polija), kas 2017. gada 16. novembra spriedumā atzina prasību par pamatotu un nosprieda, ka C. sniegtie pakalpojumi kā “ceļojumu pakalpojumi” ir jāapliek ar nodokli saskaņā ar PVN likuma 119. pantā paredzēto īpašo režīmu. Šī tiesa savu argumentāciju pamatoja ar šīs pēdējās minētās tiesību normas gramatisko un sistēmisko interpretāciju, kā arī ar to, ka ar to ir transponēts PVN direktīvas 306. pants un ka tāpēc šajā ziņā ir jāpiemēro Eiropas Savienības Tiesas judikatūra.
- 14 Nodokļu iestāde par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), kas ir iesniedzējtiesa. Šī iestāde pārmet pirmās instances tiesai, ka tā esot pārkāpusi PVN likuma 119. panta 1. punktu, jo tā uzskatīja, ka attiecīgajam pakalpojumam nav jāatbilst sarežģītības prasībai, lai to varētu kvalificēt kā “ceļojumu pakalpojumu”. Nodokļu iestāde uzskata, ka izmitināšanas pakalpojums, kas tiek piedāvāts viens pats, nav ceļojumu pakalpojums un tāpēc tam nevar piemērot īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām, paredzot peļņas aplikšanu ar PVN.
- 15 Izskatot šo kasācijas sūdzību, iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai noteiktu, vai uz pamatlietā aplūkoto pakalpojumu attiecas PVN likuma 119. pantā paredzētais īpašais režīms, ir jāpārbauda tostarp PVN direktīvas 306. pants. Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz Tiesas judikatūru, no kuras būtībā izrietot, ka īpašais režīms, kas ieviests ar PVN direktīvas 306.–310. pantu, ir piemērojams arī izmitināšanas pakalpojumiem, kas tiek pārdoti bez papildu pakalpojumiem. Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka uz šādiem pakalpojumiem var attiekties šis īpašais režīms, lai gan tie nav kompleksi.
- 16 Tā precizē, ka šī interpretācija ir saderīga ar PVN direktīvā paredzēto neitralitātes principu. Ja izmitināšanas pakalpojumu, kas tiek sniegti bez papildu pakalpojumiem, tālākpārdošana pretēji šādu pakalpojumu, ko papildina papildu pakalpojumi, tālākpārdošanai tiktu aplikta ar nodokli saskaņā ar vispārējiem noteikumiem, tiktu pārkāpts neitralitātes princips.
- 17 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka attiecīgās PVN direktīvas normas interpretācija, ko sniegusi Tiesa, ļautu kļūdēt tās izskatāmajā lietā pastāvošās šaubas.

- 18 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 306. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas var attiekties uz nodokļu maksātāju, kas ir viesnīcu pakalpojumu konsolidētājs, kurš iegādājas un pārdod tālāk izmitināšanas pakalpojumus citiem saimnieciskās darbības veicējiem, ja ar šiem darījumiem nav saistīti nekādi citi papildpakalpojumi?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, 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 īpašais PVN režīms ceļojumu aģentūrām, lai gan šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.
- 20 Vispirms jānorāda, ka īpašais PVN režīms ceļojumu aģentūrām, kas ieviests ar PVN direktīvas 306.–310. pantu, ietver šo aģentūru darbībai 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 īpašo 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 īpašo PVN režīmu saistīto noteikumu, kas piemērojami ceļojumu aģentūru darījumiem, galvenais mērķis ir izvairīties no grūtībām, kas saimnieciskās darbības subjektiem rastos no PVN direktīvas vispārējiem principiem attiecībā uz darījumiem, kas saistīti ar tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri iegādāti no trešām personām. Vispārējo noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitīšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, un tas varētu radīt šķērslī to darbībai (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 It īpaši atbilstoši PVN direktīvas 306. pantam dalībvalstis 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 tāda sabiedrība kā C. atbilst PVN direktīvas 306. pantā paredzētajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem, lai tai principā varētu piemērot šajā pantā paredzēto īpašo nodokļu režīmu.
- 24 Turklāt jānorāda, ka savu darbību ietvaros C. veic darījumus, kas ir identiski vai vismaz salīdzināmi ar ceļojumu aģenta vai ceļojumu rīkotāja darījumiem. Tādējādi iesniedzējtiesa norāda, ka atkarībā no tās klientu vajadzībām un vēlmēm šī sabiedrība laiku pa laikam sniedz arī padomus par naktsmītnes izvēli un palīdzību ceļojumu organizēšanā.

- 25 Tomēr jāizvērtē, vai uz izmitināšanas pakalpojumu sniegšanu attiecas īpašais 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 sastāvdaļām. Šāds nodokļu režīms būtu pretrunā minētās direktīvas mērķiem (šajā nozīmē 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 īpašais nodokļu režīms attiecas uz ceļojumu aģentūras veikto brīvdienu mītnes nodrošināšanu, pat ja šis pakalpojums ietver tikai izmitināšanu. Šajā ziņā jānorāda, ka, tā kā tikai brīvdienu mītņu nodrošināšana, ko veic ceļojumu aģentūra, ir pietiekama, lai tiktu piemērots PVN direktīvas 306.–310. pantā paredzētais īpašais režīms, citu preču piegāžu un pakalpojumu, kuri, iespējams, papildina šo mītņu nodrošināšanu, nozīmīgums nevar ietekmēt šādas situācijas juridisko kvalifikāciju, proti, to, ka uz to attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām (šajā nozīmē 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 mājokli, kurš noīrēts no citiem nodokļa maksātājiem, vai ka šāds brīvdienu mājoklis tiek nodrošināts, vienlaikus sniedzot papildinošus pakalpojumus, neatkarīgi no tā, cik nozīmīgi ir šie papildinošie pakalpojumi, katrs no minētajiem ir vienots pakalpojums, uz kuru attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Alpenchalets Resorts*, C-552/17, EU:C:2018:1032, 35. punkts).
- 29 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka C. gan Polijā, gan ārvalstīs pārdod izmitināšanas pakalpojumus viesnīcās un citās iestādēs ar līdzīgu funkciju. Tiesas judikatūra, kas pieņemta saistībā ar ceļojumu aģentūras brīvdienu mītņu nodrošināšanu, kā tas izriet no šī sprieduma 26.–28. punkta, reglamentē arī 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 šī īpašā nodokļu režīma mērķis atbilstoši šī sprieduma 21. punktā minētajai judikatūrai.
- 30 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 306. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz nodokļa maksātāja pakalpojumu, kas izpaužas kā izmitināšanas pakalpojumu iegāde no citiem nodokļa maksātājiem un to tālākpārdošana citiem saimnieciskās darbības subjektiem, attiecas īpašais PVN režīms ceļojumu aģentūrām, lai gan šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 31 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

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

ir jāinterpretē tādējādi, ka

uz nodokļa maksātāja pakalpojumu, kas izpaužas kā izmitināšanas pakalpojumu iegāde no citiem nodokļa maksātājiem un to tālākpārdošana citiem saimnieciskās darbības subjektiem, attiecas īpašais PVN režīms ceļojumu aģentūrām, lai gan šos pakalpojumus nepapildina papildu pakalpojumi.

[Paraksti]