

Byla C-108/22

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2022 m. vasario 16 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. rugpjūčio 26 d.

Ieškovė:

C. sp. z o.o. (šiuo metu likviduojama)

Atsakovas:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Pagrindinės bylos dalykas

Galimybė taikyti specialią PVM maržos schemą, nustatytą *Ustawa o VAT* (PVM įstatymas) 119 straipsnyje, kai ieškovė perparduoda apgyvendinimo paslaugas, kurias savo vardu nupirko anksčiau iš kitų apmokestinamųjų asmenų, neteikdama papildomų paslaugų

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

306 straipsnio taikymas viešbučių paslaugų konsolidatoriui

Prejudicinis klausimas

„Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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?“

Nurodomi Sąjungos teisės aktai

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos: 306, 307, 308, 309 ir 310 straipsniai

Nurodomi nacionalinės teisės aktai

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas): 119 straipsnis

Trumpas faktinių aplinkybių aprašymas

- 1 Ieškovė, aktyvi PVM mokėtoja, yra vadinamoji viešbučių paslaugų konsolidatorė. Vykdydama savo ūkinę veiklą, įmonė siūlo galimybę rezervuoti apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ir kituose panašios paskirties objektuose, esančiuose Lenkijos teritorijoje ir užsienyje. Kadangi pati neturi apgyvendinimo patalpų, įmonė savo vardu ir sąskaita perka apgyvendinimo paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų ir vėliau perparduoda jas savo klientams. Įmonės klientai yra ūkio subjektai. Įmonė neparduoda apgyvendinimo paslaugų vadinamiesiems mažmeniniams klientams. Atsižvelgdama į klientų poreikius ir lūkesčius, įmonė taip pat konsultuoja klientus dėl apgyvendinimo vietos pasirinkimo ir padeda organizuoti keliones. Vis dėlto užsakydama ir perparduodama apgyvendinimo paslaugas įmonė dažniausiai neteikia papildomų – keliautojų informavimo ar konsultavimo – paslaugų. Šiuo atveju klientą domina tik apgyvendinimo paslaugų pirkimas. Kainą, už kurią įmonė perparduoda atskiras apgyvendinimo paslaugas, sudaro apgyvendinimo paslaugos įsigijimo savikaina ir įmonės atlygis, t. y. sandorio mokestis už atliktą rezervaciją.
- 2 Ieškovė kreipėsi į *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius) su tokiu klausimu:
„Ar įmonės vykdomas apgyvendinimo paslaugų, anksčiau savo vardu įsigytų iš kitų apmokestinamųjų asmenų, perpardavimas neteikiant papildomų paslaugų yra apmokestinamas PVM kaip kelionės paslauga taikant specialią PVM maržos schemą pagal Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo 119 straipsnį?“
- 3 Ieškovės nuomone, į klausimą reikia atsakyti teigiamai.
- 4 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* 2017 m. balandžio 27 d. sprendime dėl individualaus išaiškinimo ieškovės poziciją pripažino neteisinga. Jo nuomone, viešbučio paslauga, kurią sudaro apgyvendinimas ir galimai pusryčiai, nėra kelionės paslauga, nes tai nėra kompleksinė paslauga, kurią sudaro daug paslaugų.

- 5 Ieškovė apskundė sprendimą dėl individualaus išaiškinimo pirmosios instancijos teismui, o šis teismas nusprendė, kad skundas yra pagrįstas. Jo vertinimu, apgyvendinimo paslaugų perpardavimas priskiriamas platesnei kelionės paslaugų kategorijai, todėl apmokestinamas taikant PVM maržos schemą.
- 6 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* pateikė kasacinį skundą dėl to sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 7 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* nurodo, kad kelionės paslauga – tai keliautojui teikiama kompleksinė paslauga, apimanti atskiras paslaugas, be kurių būtų neįmanoma įgyvendinti tam tikro kelionės paslaugų paketo, todėl, jo nuomone, kelionės paslaugomis turėtų būti laikomos organizuotos ar individualios poilsio kelionės, kurios apima poilsį su pramogomis (vadinamoji kompleksinė kelionės paslaugų programa). *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* pažymi, kad kelionių organizatoriaus teikiamų paslaugų, sudarančių kelionės paslaugą, katalogas yra atviras ir tam, kad konkretus veiksmas būtų laikomas paslauga, juo turi būti siekiama patenkinti konkretų kliento poreikį. *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* teigimu, kelionės paslaugų teikimo atveju tų paslaugų ir prekių, kurios tenkina keliautojo poreikius ir lūkesčius, įsigijimas yra maržos apskaičiavimo elementas.
- 8 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* tvirtina, kad kelionės paslauga, kaip nurodyta PVM įstatymo 119 straipsnyje, yra paslauga, kurią sudaro tam tikros išorinės ir vidinės paslaugos, pavyzdžiui, viešbučio, maitinimo ir vežimo paslaugos, skirtos kliento apsistojimui už jo gyvenamosios vietos ribų organizuoti, kurios yra glaudžiai tarpusavyje susijusios ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Todėl, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* nuomone, organizuotos ar individualios poilsio kelionės, kuriose derinamas poilsis su pramogomis (kompleksinė kelionės paslaugų programa), turėtų būti laikomos kelionės paslaugomis. *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* teigimu, pagal teisės aktuose nustatytą apibrėžtį kelionės paslaugoms, be kita ko, priskiriamos viešbučių paslaugos. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* daro išvadą, jog tam, kad paslauga būtų laikoma kelionės paslauga, ją turi sudaryti daugiau nei viena paslauga, o šiuo atveju taip nėra.
- 9 Pirmosios instancijos teismas, pritardamas ieškovės pozicijai, pažymėjo, kad kelionės paslaugų apmokestinimo būdas reglamentuojamas PVM įstatymo 119 straipsnyje. Šia nuostata įgyvendinamas Direktyvos 2006/112/EB 306 straipsnis. Joje nustatytas privalomas PVM maržos schemas taikymas kelionės paslaugoms. Šios schemas taikymas panaikina galimybę atskaityti pirkimo PVM už paslaugas, kurios sudaro kelionės paslaugą ir yra perkamos tiesioginei keliautojo naudai.

Be to, teismas nurodė, kad nacionalinėje jurisprudencijoje ir doktrinoje taip pat laikomasi nuomonės, kad praktikoje viešbučių paslaugos laikomos kelionės

paslaugomis, kurios gali būti apmokestinamos PVM (marža), net jei jos teikiamos be jokių papildomų paslaugų, susijusių su atostogų organizavimu.

Pirmosios instancijos teismo nuomone, aiškinant sąvoką „kelionės paslauga“ taip pat pagrįsta remtis lingvistinio aiškinimo taisyklėmis ir, siekiant sustiprinti jo rezultatą, sisteminiu aiškinimu. Šiame kontekste teismas pažymėjo, kad pagal lenkų kalbos žodyne pateiktą apibrėžtį sąvoka „turizmas“ turėtų būti suprantama kaip organizuotos kolektyvinės ar individualios išvykos už nuolatinės gyvenamosios vietos ribų, kelionės į svečias šalis pažintiniais arba aktyvaus poilsio tikslais. Kadangi apgyvendinimo tikslas yra patenkinti pagrindinius žmonių, laikinai išvykusių iš savo nuolatinės gyvenamosios vietos, buitinius poreikius, tokios paslaugos teikimas yra viena iš kelionės paslaugų formų.

- 10 Dėl šių priežasčių pirmosios instancijos teismas pritarė ieškovės nuomonei, kad prašyme dėl išaiškinimo pateikimo nurodytomis aplinkybėmis įmonės parduodamos viešbučio paslaugos, kaip savarankiška paslauga, apmokestinamos taikant PVM maržos schemą.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nagrinėjamos bylos esmė yra išspręsti, ar siekiant teisiškai kvalifikuoti nagrinėjamą paslaugą kaip kelionės paslaugą, kuriai pagal PVM įstatymo 119 straipsnio 1 dalį taikoma speciali PVM maržos schema, būtina įvykdyti kompleksiskumo reikalavimą ir ar iš kitų apmokestinamųjų asmenų savo vardu įsigyta ir vėliau perparduota keliautojų apgyvendinimo paslauga neteikiant papildomų paslaugų gali būti laikoma kelionės paslauga.
- 12 Atsakymas į šį klausimą priklauso nuo teisingo PVM įstatymo 119 straipsnio 1 dalies nuostatų, iš kurių matyti, kad kelionės paslaugų teikimo apmokestinamasis pagrindas yra maržos suma, atėmus mokėtino mokesčio sumą, atsižvelgiant į 5 dalį, aiškinimo. Pagal šio įstatymo 119 straipsnio 2 dalį 1 dalyje nurodyta marža suprantama kaip sumos, kurią turi sumokėti paslaugos pirkėjas, ir apmokestinamojo asmens iš kitų apmokestinamųjų asmenų tiesiogiai keliautojo naudai įsigytų prekių ir paslaugų kainos skirtumas; tiesiogiai keliautojo naudai teikiamomis paslaugomis laikomos paslaugos, kurios yra teikiamos kelionės paslaugos sudedamoji dalis, visų pirma vežimas, apgyvendinimas, maitinimas ir draudimas. Savo ruožtu 119 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad 1 dalies nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, kas perka kelionės paslaugą, kai apmokestinamasis asmuo: veikia paslaugos pirkėjo naudai savo vardu ir sąskaita; teikdamas paslaugą perka prekes ir paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų tiesioginei keliautojo naudai.
- 13 Visų šių sąlygų įvykdymo visuma lemia, kad kelionės paslaugoms privaloma taikyti specialią PVM maržos schemą. Tam, kad apmokestinamojo asmens teikiama paslauga būtų apmokestinama taikant maržos schemą, apmokestinamasis

asmuo, teikdamas tokią paslaugą, turi veikti kliento naudai savo vardu ir sąskaita ir įsigyti prekes ar paslaugas tiesioginei keliautojo naudai.

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad Prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme nėra sąvokos „kelionės paslauga“ apibrėžties. Todėl, siekiant nustatyti pagal PVM maržos schemą apmokestinamų paslaugų apimtį, tikslinga remtis Direktyvos 2006/112/EB 306 straipsnio (buvęs 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) 26 straipsnis), iš kurio perkeltos PVM įstatymo 119 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatos dėl kelionės paslaugų apmokestinimo, nuostatų turiniu.
- 15 Direktyvos 2006/112/EB 306 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad valstybės narės taikytų specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, jei jos veikia savo vardu klientų atžvilgiu ir kelionėms vykdyti naudoja kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas.
- 16 Pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje vartojama sąvoka „kelionės paslaugos“, o Direktyvos 2006/112/EB 306 ir paskesniuose straipsniuose ši sąvoka nebevartojama. Abiejose nuostatose kalbama apie kelionių agentūrų ir kelionių organizatorių teikiamas paslaugas. Šeštosios direktyvos 26 straipsnio pavadinimas yra „Speciali schema kelionių organizatoriams“, o Direktyvos 2006/112/EB 3 skyriaus – „Speciali kelionių agentūroms skirta schema“. Taigi abiejose direktyvose PVM maržos schema priskiriama tam tikrų paslaugų teikėjams.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad siekiant nustatyti, ar vienas sudėtinis sandoris turėtų būti kvalifikuojamas kaip prekių tiekimas, ar kaip paslaugų teikimas, reikia nustatyti jo dominuojančius elementus.
- 18 Šią poziciją patvirtina 1998 m. spalio 22 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Madgett ir Baldwin* (sujungtos bylos C-308/96 ir C-94/97) ir 2003 m. birželio 19 d. Sprendimas *First Choice Holidays* (C-149/01) (priimti atsižvelgiant į anksčiau galiojusią direktyvą), iš kurių matyti, kad teikiant kompleksines paslaugas, kurias sudaro keli pavieniai veiksmai, visi šie veiksmai arba paslaugos PVM tikslais sudaro vieną paslaugą, jeigu šie veiksmai ekonominiu požiūriu sudaro visumą ir jų atskyrimas būtų dirbtinis.
- 19 Pagal šiuos Teisingumo Teismo sprendimus tuomet, kai kyla abejonių, ar konkretus sandoris, kurį sudaro paslaugų ir veiksmų visuma, turi būti laikomas prekių tiekimu ar paslaugos teikimu, jis kiekvienu konkrečiu atveju turi būti nagrinėjamas atskirai, analizuojant konkrečias nagrinėjamos bylos aplinkybes.
- 20 Sprendime sujungtose bylose C-308/96 ir C-94/97 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad viešbučių paslaugų teikėjas negali būti automatiškai laikomas teikiančiu kelionės paslaugas, jei jis teikia tik viešbučių paslaugas, o ne kompleksines paslaugas, kurių vienas iš elementų yra apgyvendinimas.

Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 26 straipsnis taikomas ir tiems subjektams, kurie formaliai nėra kelionių agentūros, tačiau savo vardu siūlo organizuotas atostogas ir šiuo tikslu perka paslaugas iš kitų apmokestinamųjų asmenų.

- 21 Pažymėtina, kad sprendžiant dėl apmokestinimo taisyklių, kai, esant PVM įstatymo 119 straipsnyje nurodytoms sąlygoms, keliautojams suteikiama galimybė įsigyti viešbučio paslaugą, nesusijusią su kitomis paslaugomis, svarbus 2013 m. rugsėjo 26 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas *Europos Komisija / Lenkijos Respublika* (C-193/11). Teisingumo Teismas paaiškino, kad maržos schema skirta pajamoms, gautoms surenkant šį mokestį, teisingai paskirstyti tarp valstybių narių. Remdamasis Direktyvos 2006/112/EB 307 straipsniu, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad 306 straipsnyje nustatytais sąlygomis kelionių agentūrų 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. Todėl valstybė narė, kurioje paslauga suteikiama (pvz., viešbučių paslaugų teikėjas), gauna įplaukas iš šiai paslaugai taikomo PVM, o valstybė narė, kurioje kelionių agentūra yra įsteigusi savo verslą, gauna įplaukas iš kelionių agentūros, kuri parduoda šią paslaugą keliautojui, maržos.
- 22 Nurodyta problema taip pat turėtų būti vertinama atsižvelgiant į 2018 m. gruodžio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Alpenchalets Resorts GmbH* (C-552/17), kuris suponuoja būtinybę apmokestinti kelionės paslaugas taikant PVM maržos schemą.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad atsižvelgiant į PVM direktyvos 168 straipsnyje įtvirtintą pagrindinį PVM sistemos principą, t. y. neutralumo principą, neleidžiama, kad tam tikros paslaugos būtų apmokestinamos pagal įprastines taisykles, o konkurencingos paslaugos – taikant supaprastintą PVM maržos metodą. Taip būtų pažeistas neutralumo principas, nes apgyvendinimo paslaugų perpardavimas neteikiant jokių papildomų paslaugų būtų apmokestinamas pagal įprastines taisykles, o tų pačių apgyvendinimo paslaugų perpardavimui teikiant papildomas paslaugas būtų taikomas supaprastintas PVM maržos metodas.
- 24 Sužinojus Teisingumo Teismo poziciją dėl Direktyvos 2006/112/EB 306 straipsnio taikymo, atsižvelgiant į suformuluotą klausimą, bus galima išspręsti abejones, susijusias su specialios PVM maržos schemos taikymu viešbučių paslaugoms, kurios teikiamos be papildomų paslaugų.