

Lieta C-108/22

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2022. gada 16. februāris

Iesniedzējtiesa:

Naczelny Sąd Administracyjny

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 26. augusts

Prasītāja:

C sp. z o.o. (pašlaik likvidācijas procesā)

Atbildētājs:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Tiesvedības valsts tiesā priekšmets

Iespēja piemērot īpašu “peļņas režīmu”, kas noteikts *ustawa o VAT* [Likuma par PVN] 119. pantā, prasītājas veiktajai izmitināšanas pakalpojumam, kas nav papildināti par papildpakalpojumiem un iepriekš savā vārdā nopirkti no citiem nodokļu maksātājiem, tālākpārdošanai.

Lūguma priekšmets un juridiskais pamats

306. panta piemērošana viesnīcu pakalpojumu konsolidētājam.

Prejudiciālais jautājums

“Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [...] 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 subjektiem, kas

veic saimniecisko darbību, ja ar šiem darījumiem nav saistīti nekādi citi papildpakalpojumi?”

Atbilstošās Kopienu tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu: 306., 307., 308., 309., 310. pants.

Minētās valsts tiesību normas

2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* [Likums par nodokli par precēm un pakalpojumiem]: 119. pants.

Faktu un tiesvedības kopsavilkums

- 1 Prasītāja, kas ir aktīvs PVN maksātājs, ir tā dēvētais viesnīcu pakalpojumu konsolidētājs. Savas saimnieciskās darbības ietvaros Sabiedrība piedāvā iespēju veikt izmitināšanas pakalpojumu rezervāciju viesnīcās un citos objektos ar līdzīgu funkciju Polijas teritorijā un ārvalstīs. Tā kā Sabiedrībai nav savu izmitināšanas vietu, tā savā vārdā un uz sava rēķina iegādājas izmitināšanas pakalpojumus no citiem nodokļu maksātājiem un pārdot tos tālāk saviem klientiem. Sabiedrības klienti ir subjekti, kas veic saimniecisko darbību. Sabiedrība nepārdod izmitināšanas pakalpojumus tā dēvētajiem mazumtirdzniecības klientiem. Atkarībā no klientu vajadzībām un vēlmēm Sabiedrība nodrošina klientiem arī konsultācijas par izmitināšanas vietu un palīdzību ceļojuma organizācijā. Taču visbiežāk, veicot rezervāciju un izmitināšanas pakalpojuma tālākpārdošanu, Sabiedrība nesniedz klientiem papildpakalpojumus tādus kā tūristu informācijas pakalpojumi vai konsultācijas ceļojumu jomā. Šādā gadījumā klients ir ieinteresēts tikai izmitināšanas pakalpojuma iegādē. Cena, par kādu Sabiedrība pārdod tālāk atsevišķus izmitināšanas pakalpojumus, aptver izmitināšanas pakalpojuma iegādes cenu un Sabiedrības peļņu, ko veido darījuma maksa par rezervācijas veikšanu.
- 2 Prasītāja vēršas pie *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* [Valsts nodokļu informācijas iestādes direktora] ar šādu jautājumu:

“Vai Sabiedrības veiktajai izmitināšanas pakalpojumam, kas nav saistīts ar papildpakalpojumiem un ko tā iepriekš savā vārdā iegādājas no citiem nodokļu maksātājiem, tālākpārdošana tiek aplikta ar PVN kā ceļojumu pakalpojums atbilstoši īpašam “peļņas režīmam” saskaņā ar *ustawa o podatku od towarów i usług* 119. pantu”.
- 3 Prasītājas skatījumā uz šo jautājumu jāatbild apstiprinoši.
- 4 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* 2017. gada 27. aprīļa individuālajā interpretācijā atzina prasītājas viedokli par nepareizu. Šīs iestādes skatījumā viesnīcu pakalpojums, kas aptver izmitināšanu un, iespējams, brokastis, nav

ceļojumu pakalpojums, jo tas nav komplekss pakalpojums, kas sastāv no vairākiem pakalpojumiem.

- 5 Prasītāja bija iesniegusi sūdzību par iepriekš minēto individuālo interpretāciju pirmās instances tiesā, kas atzina sūdzību par pamatotu. Tās novērtējumā izmitināšanas pakalpojumu tālākpārdošana tiek klasificēta ceļojumu pakalpojumu kategorijā, tāpēc tā tiek aplikta ar nodokli atbilstoši “peļņas režīmam”.
- 6 Nodokļu iestāde iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti valsts tiesā

- 7 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* norādīja, ka ceļojumu pakalpojums esot komplekss pakalpojums, kas sniegts tūristam un aptver daļējus pakalpojumus, bez kuriem nevar notikt noteikts ceļojumu pasākums, tāpēc, iestādes skatījumā, par ceļojumu pakalpojumiem esot jāuzskata organizētie vai individuālie atpūtas ceļojumi, kas saistīti ar izklaidi un izpriecām (tā dēvēto komplekso pasākumu programmu). Iestāde arī norādīja, ka pakalpojumu, no kuriem sastāv organizatora sniegtais ceļojumu pakalpojums, katalogam esot atklāts raksturs, turklāt, lai atzītu noteiktu darbību par pakalpojumu, tās mērķim esot jābūt apmierināt noteikta pasūtītāja vajadzības. Iestādes skatījumā, pakalpojumu un preču, kas apmierina tūrista vajadzības un vēlmes, iegāde ceļojumu pakalpojumu sniegšanas gadījumā esot aprēķina elements peļņas noteikšanai.
- 8 Iestādes skatījumā ceļojumu pakalpojums, par kuru ir runa *ustawa o VAT* 119. pantā, ir pakalpojums, kas sastāv no ārējo un savu pakalpojumu – piemēram, viesnīcas, ēdināšanas, transporta – virknes, kuru mērķis ir organizēt klientam uzturēšanos ārpus viņa dzīvesvietas un kuri ir savstarpēji cieši saistīti, saimnieciskā aspektā veidojot vienotu veselumu. Tāpēc, iestādes skatījumā, par ceļojumu pakalpojumiem esot jāatzīst organizētie vai individuālie atpūtas ceļojumi, kas saistīti ar izklaidi un izpriecām (kompleksu pasākumu programmu). Iestādes skatījumā saskaņā ar likumā noteikto definīciju ceļojumu pakalpojumi esot, piemēram, viesnīcu pakalpojumi. No iepriekš minētā iestāde secināja, ka, lai uzskatītu noteiktu pakalpojumu par ceļojumu pakalpojumu, tam ir jābūt pakalpojumam, kas sastāv no vairāk nekā viena daļējā pakalpojuma, kā tas neesot šajā lietā.
- 9 Pirmās instances tiesa, piekrītot prasītājas viedoklim, norādīja, ka ceļojumu pakalpojumu aplikšana ar nodokli ir noregulēta *ustawa o VAT* 119. pantā. Ar šo normu ir transponēts Direktīvas [2006/112] 306. pants. Šīs normas paredz obligātu “peļņas režīma” piemērošanu ceļojumu pakalpojumiem. Šīs procedūras piemērošana izslēdz iespēju atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumiem, no kuriem sastāv ceļojumu pakalpojums, kas iegādāts, lai nodrošinātu tiešu labumu tūristam.

Šī tiesa norādīja arī, ka arī valsts judikatūrā un doktrīnā ir pausts viedoklis, ka praksē par ceļojumu pakalpojumiem, kas aplikami ar nodokli “peļņas režīmā”,

tiek uzskatīti viesnīcu pakalpojumi, pat ja tie tiek sniegti bez papildpakalpojumiem, kas saistīti ar atpūtas laika organizāciju.

Pirmās instances tiesas novērtējumā, interpretējot jēdzienu “ceļojumu pakalpojums”, esot pamatoti atsaukties uz gramatiskas interpretācijas principiem un, lai pastiprinātu tās rezultātu, atsaukties uz sistēmisku interpretāciju. Šajā kontekstā tā norādīja, ka saskaņā ar definīciju, kas ietverta *Słownik języka polskiego* [Poļu valodas vārdnīcā], ar ceļojumu jēdzienu ir jāsaprot organizēti kolektīvie un individuālie ceļojumi ārpus pastāvīgās dzīvesvietas, pārgājieni svešā teritorijā, kuru mērķis ir teritorijas apskate vai kas ir aktīvas atpūtas veids. Tāpēc, ja izmitināšanas pakalpojuma mērķis ir apmierināt personu, kas uz laiku atrodas ārpus pastāvīgās dzīvesvietas, pamatvajadzības, šāda pakalpojuma sniegšana ir ceļojumu pakalpojumu sniegšanas veids.

- 10 Iepriekš minēto iemeslu dēļ pirmās instances tiesa piekrita prasītājas viedoklim, ka pieteikumā par interpretācijas sniegšanu aprakstītajos apstākļos Sabiedrības pārdotie viesnīcu pakalpojumi kā patstāvīgs pakalpojums tiek aplikti ar nodokli atbilstoši “peļņas režīmam”.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 11 Iesniedzējtiesa norāda, ka izskatāmajā lietā strīda būtība ir noskaidrot, vai noteikta pakalpojuma juridiskajai kvalifikācijai par ceļojumu pakalpojumu, kuram saskaņā ar *ustawa o podatku VAT* 119. panta pirmo daļu tiek piemērota aplikšana ar nodokli īpašā “peļņas režīmā”, ir jāizpilda prasība par pilnīgumu, un rezultātā, vai savā vārdā no citiem nodokļu maksātājiem iegādāts un pēc tam tālāk pārdots izmitināšanas pakalpojums, kas nav papildināts ar papildpakalpojumiem, var būt ceļojumu pakalpojums.
- 12 Lai atbildētu uz iepriekš minēto jautājumu, jāizlemj par *ustawa o VAT* 119. panta pirmās daļas, no kuras izriet ka nodokļa bāze ceļojumu pakalpojumu sniegšanai ir peļņas summa, kas samazināta par priekšnodokļa summu, ievērojot [minētā panta] piekto daļu, pareizu interpretāciju. Saskaņā ar šī likuma 119. panta otro daļu par peļņu, par kuru ir runa pirmajā daļā, uzskata starpību starp summu, kura jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, un faktiskajām izmaksām, kas jāsedz nodokļa maksātājam, iegādājoties no citiem nodokļa maksātājiem preces un pakalpojumus, no kuriem tiešu labumu gūst ceļotājs; par pakalpojumiem, kas dod tiešu labumu ceļotājam, uzskata pakalpojumus, kuri ir sniegto ceļojumu pakalpojumu sastāvdaļa, konkrētāk, transports, izmitināšana, ēdināšana un apdrošināšana. Savukārt 119. panta trešā daļa tiek piemērota neatkarīgi no tā, kurš iegādājas ceļojumu pakalpojumu, ja nodokļu maksātājs – darbodamies savā vārdā un uz sava rēķina pakalpojuma saņēmēja labā – sniedzot pakalpojumu, iegādājas no citiem nodokļu maksātājiem preces un pakalpojumus, no kuriem tiešu labumu gūst ceļotājs.
- 13 Visu iepriekš minēto priekšnosacījumu kumulatīvas izpildes gadījumā ceļojumu pakalpojumiem obligāti tiek piemērots īpašais “peļņas režīms”. Lai nodokļu

maksātāja sniegtais pakalpojums varētu tikt aplikts ar nodokli saskaņā ar “peļņas režīma” noteikumiem, nodokļu maksātājam, sniedzot šādu pakalpojumu, ir jādarbojas savā vārdā un uz sava rēķina un jāiegādājas no nodokļu maksātāja preces vai pakalpojumi, no kuriem tiešu labumu gūst ceļotājs.

- 14 Iesniedzējtiesa norāda, ka *ustawa o podatku od towarów i usług* neietver jēdziena “ceļojumu pakalpojums” definīciju. Līdz ar to, lai noteiktu pakalpojumu, kas aplikti ar nodokli “peļņas režīmā”, tvērumu, ir pamatoti atsaukties uz Direktīvas 2006/112/EK 306. pantu (iepriekš – Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”, 26. pants), kas ietver *ustawa o VAT* 119. panta pirmajā un otrajā daļā paredzēto regulējumu par ceļojumu pakalpojumu aplikšanu ar nodokli.
- 15 Direktīvas [2006/112] 306. panta 1. punkts uzliek dalībvalstīm pienākumu piemērot īpašu PVN režīmu ceļojumu aģentūru darījumiem, kurus ceļotāju labā tās veic pašas savā vārdā, un kuros ceļojumu īstenošanai izmanto citu nodokļa maksātāju preču piegādes un pakalpojumus.
- 16 Jānorāda, ka, Sestās direktīvas 26. pantā ir izmantots jēdziens “ceļošanas iespējas”, bet [Direktīvas 2006/112] 306. panta un nākamajos pantos šis jēdziens vairs neparādās. Savukārt abās normās ir runa par pakalpojumiem, ko sniedz ceļojumu aģenti un ceļojumu rīkotāji. Sestajā direktīvā 26. panta regulējums ir dēvēts par “īpašu režīmu ceļojumu aģentiem”, un [Direktīvas 2006/112] 3. nodaļas nosaukums ir “Īpašs režīms ceļojumu aģentūrām”. Tātad abas direktīvas piemēro “peļņas režīmu” subjektiem, kas sniedz noteiktus pakalpojumus.
- 17 Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai noteiktu, vai vienots salikts darījums ir jāklasificē kā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ir jāidentificē tā dominējošie elementi.
- 18 Šis viedoklis tiek apstiprināts ar Tiesas 1998. gada 22. oktobra spriedumiem apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* un 2003. gada 19. jūnija spriedumā lietā C-149/01 *First Choice Holidays* (kas taisīti saistībā ar iepriekš spēkā esošo direktīvu), no kuriem izriet, ka integrētu pakalpojumu gadījumā, kas sastāv no dažām darbībām, aplikšanas ar PVN mērķiem visas šīs darbības vai pakalpojumi ir vienots pakalpojums ar nosacījumu, kas saimnieciskā aspektā šīs darbības veido vienotu veselumu un to sadalīšana būtu mākslīga.
- 19 No iepriekš minētajiem Tiesas spriedumiem izriet, ka katrs gadījums, kad rodas šaubas, vai noteikts darījums, kas sastāv no virknes pakalpojumu un darbību, ir jāuzskata par piegādi vai par pakalpojumu, ir jāizskata individuāli, izvērtējot noteiktus strīdīga gadījuma apstākļus.
- 20 Spriedumā apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 Tiesa uzsvēra, ka subjektu, kas uztur viesnīcu, nevar automātiski uzskatīt par ceļojumu pakalpojumu

sniedzēju, ja tas piedāvā tikai viesnīcu pakalpojumu, nevis vienotu pakalpojumu, kura elements ir izmitināšana. Tiesa ir nospriedusi arī, ka Sestās direktīvas 26. pants attiecas arī uz tādiem subjektiem, kas formāli nav ceļojumu aģenti, bet piedāvā organizētu atpūtu savā vārdā un šim mērķim iegādājas pakalpojumus no citiem nodokļu maksātājiem.

- 21 Jāpievērš uzmanība arī tam, ka spriežot par aplikšanas ar nodokli režīmu, kad *ustawa o VAT* 119. pantā aprakstītajos apstākļos tas ļauj tūristiem iegādāties viesnīcu pakalpojumu, kas nav saistīts ar citiem pakalpojumiem, būtiska nozīme ir Eiropas Savienības Tiesas 2013. gada 26. septembra spriedumam lietā C-193/11 Komisija/Polija. Tiesa tajā paskaidroja, ka “peļņas režīms” ir paredzēts, lai nodrošinātu līdzsvarotu ieņēmumu no šī nodokļa sadali starp dalībvalstīm. Atsaucoties uz Direktīvas 2006/112/EK 307. pantu, Tiesa uzsvēra, ka darījumus, kurus atbilstīgi 306. pantā paredzētajiem nosacījumiem veic ceļojumu aģentūra attiecībā uz ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģentūra sniedz ceļotājam. Par šī viena pakalpojuma sniegšanu nodokli uzliek dalībvalstī, kur ir ceļojumu aģentūras saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, no kuras ceļojumu aģentūra ir sniegusi pakalpojumu. Rezultātā dalībvalsts, kur tiek patērēts noteikts pakalpojums (piemēram, pakalpojums, ko sniedz viesnīcas īpašnieks), saņem ieņēmumus no PVN par to un ieņēmumus no ceļojumu aģenta, kas pārdod šādu pakalpojumu tūristam, peļņas saņem dalībvalsts, kur atrodas ceļojumu aģenta birojs.
- 22 Norādītā problēma ir arī jāizvērtē Tiesas 2018. gada 19. decembra sprieduma lietā C-552/17 *Alpenchalets Resorts GmbH* kontekstā, no kura izriet nepieciešamība aplikēt ceļojumu pakalpojumus ar nodokli “peļņas režīmā”.
- 23 Iesniedzējtiesa norāda, ka PVN sistēmas pamatprincipa, kas noteikts PVN direktīvas 168. pantā, ietvaros nav pieņemama situācija, kad noteikti pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli parastā režīmā, kamēr citi pakalpojumi, kas ar tiem konkurē, tiek aplikti ar nodokli vienkāršotajā “peļņas režīmā”. Šādā gadījumā varētu tikt pārkāpts neitralitātes princips, saskaņā ar kuru izmitināšanas pakalpojumu tālākpārdošana bez nekādiem papildpakalpojumiem tiktu aplikta ar nodokli parastajā režīmā un tā paša izmitināšanas pakalpojuma, kas papildināts ar papildpakalpojumiem, tālākpārdošanai tiktu piemērots vienkāršotais “peļņas režīms”.
- 24 Tiesas viedokļa par Direktīvas 2006/112/EK 306. panta piemērošanu saņemšana jomā, uz kuru attiecas uzdots jautājums, ļaus kļedēt šaubas, kas attiecas uz īpašā “peļņas režīma” piemērošanu viesnīcu pakalpojumiem, kuri nav saistīti ar papildpakalpojumiem.