

Byla C-411/24

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2024 m. birželio 12 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2024 m. sausio 10 d.

Pareiškėja ir kasatorė:

D GmbH & Co. KG

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt A

BUNDESFINANZHOF

NUTARTIS

Byloje

D GmbH & Co. KG

Pareiškėja ir kasatorė

<...>

prieš

Finanzamt A

XI-oji kolegija

2024 m. sausio 10 d. nutarė:

Rezoliucinė dalis

I. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

Ar Direktyvos 2006/112/EB 24 straipsnio 1 dalis ir 98 straipsnio 1 ir 2 dalys, siejamos su III priedo 12 kategorija, turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama tokia nacionalinė nuostata, kaip antai *UStG (Umsatzsteuergesetz (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas), toliau – UStG)* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkto antras sakiny, pagal kurį valstybė narė, nustatydamą nacionalinį reikalavimą atskirti sandorius, gyvenamųjų ir miegamųjų patalpų, kurias verslininkas teikia trumpalaikiam kitų asmenų apgyvendinimui, nuomai taikomo lengvatinio mokesčio tarifo gali netaikyti paslaugoms, kurios nėra skirtos tiesiogiai nuomai ir už kurias atlyginama nuomos mokesčiu, net jeigu šios paslaugos – kaip šiuo atveju automobilių stovėjimo vietų, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos bei prieigos prie viešbučiui priklausančio belaidžio tinklo (W-LAN) suteikimas – yra nesavarankiškos trumpalaikio kitų asmenų apgyvendinimo paslaugos pagalbinės paslaugos?

II. Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims prejudicinį sprendimą.

M o t y v a i

A.

- 1 Pareiškėja ir kasatorė (toliau – pareiškėja) 2011 m. (metais, dėl kurių vyksta ginčas) A ir B vietovėse valdė viešbučius.
- 2 Abiejuose viešbučiuose yra automobilių stovėjimo aikštelės. Jomis be papildomo mokesčio galėjo naudotis nakvojantys svečiai, kiti viešbučių lankytojai ir visuomenė. Be to, pareiškėja, neimdama atskiro mokesčio, abiejuose viešbučiuose viešbučio svečiams teikė belaidžio interneto (W-LAN) paslaugas. Viena viešbutyje svečiai taip pat galėjo naudotis treniruokliais ir sveikatingumo įranga. Už tai pareiškėja taip pat neėmė atskiro atlygio.
- 3 <...>
- 4 PVM deklaracijoje už tuos metus, dėl kurių vyksta ginčas, pareiškėja deklaravo prekių tiekimus ir paslaugų teikimus, apmokestinamus taikant standartinį 19 % tarifą, bei prekių tiekimus ir paslaugų teikimus, apmokestinamus taikant lengvatinį 7 % tarifą. Automobilių stovėjimo vietų suteikimą pareiškėja traktavo kaip lengvatiniu tarifu apmokestinamą apgyvendinimo paslaugos pagalbinę paslaugą.
- 5 Atsakovė ir kitą kasacinio proceso šalis (*Finanzamt* (mokesčių tarnyba), toliau – FA) nesutiko su pareiškėjos metinėje PVM deklaracijoje atliktais apskaičiavimais ir už tuos metus, dėl kurių vyksta ginčas, priėmė atitinkamą sprendimą dėl PVM apskaičiavimo su galimybe sprendimą peržiūrėti (*Abgabenordnung* (Mokesčių kodeksas, toliau – AO) 164 straipsnis).

- 6 Pareiškėja pateikė administracinį skundą paprašydama taikyti deklaracijoje nurodytą apmokestinimą. Jos teigimu, nemokamas automobilių stovėjimo vietų suteikimas yra apgyvendinimo paslaugos pagalbinė paslauga, kuriai, kaip ir apgyvendinimo paslaugai, turi būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas.
- 7 <...>
- 8 Atlikęs pareiškėjos išorės vietoje už tuos metus, dėl kurių vyksta ginčas, inspektorius preziumavo, kad ir belaidžio interneto, automobilių stovėjimo vietų, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos suteikimas taip pat turi būti apmokestinami standartiniu mokesčio tarifu.
- 9 FA atsižvelgė į inspektoriaus nuomonę ir 2018 m. lapkričio 21 d. priėmė sprendimą dėl PVM perskaičiavimo už tuos metus, dėl kurių vyksta ginčas <...>. Ir dėl šio sprendimo dėl perskaičiavimo pagal AO 365 straipsnio 3 dalies pirmą sakinį buvo pateiktas administracinis skundas.
- 10 2019 m. liepos 30 d. sprendimu dėl šio administracinio skundo FA atmetė pareiškėjos administracinį skundą kaip nepagrįstą. <...>
- 11 2021 m. rugpjūčio 19 d. sprendimu Nr. 5 K 174/19, kuris buvo paskelbtas leidinyje „Entscheidungen der Finanzgerichte“ (2022, 140), FG skundą atmetė. FG manymu, suteikdama belaidį internetą, automobilių stovėjimo vietas, treniruoklius ir sveikatingumo įrangą, pareiškėja apgyvendinimo paslaugomis besinaudojantiems svečiams (ir kitiems viešbučių lankytojams) teikė atlygintinas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal *UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą. <...> Šios apmokestinamosios paslaugos negali būti apmokestinamos lengvatiniu mokesčio tarifu pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkto antrą sakinį. Vokietijos teisės aktų leidėjas *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkte diferencijuotai pasinaudojo PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse, siejamose su III priedo 12 kategorija, numatyta teise. Lengvatinis mokesčio tarifas taikomas ne visoms „viešbučių ir panašių įstaigų teikiamo[m]s apgyvendinimo paslaugo[m]s“, įskaitant kartu teikiamas pagalbines paslaugas, o tik toms paslaugoms, kurios tiesiogiai skirtos nuomai. Europos Sąjungos teisės požiūriu tai yra leidžiama. Valstybės narės neprivalo lengvatiniu tarifu apmokestinti visų PVM direktyvos III priedo kategorijoje išvardytų sandorių. Veikiau yra leidžiamas „diferencijuotas pasirinkimas“. Reikalavimas atskirti sandorius turi viršenybę prieš principą, kad nesavarankiška pagalbinė paslauga turi būti traktuojama taip pat, kaip pagrindinė paslauga.
- 12 Kasaciniame skunde pareiškėja teigia buvus materialinės teisės pažeidimą, tvirtindama, kad FG, belaidžio interneto, automobilių stovėjimo aikštelių, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos suteikimą laikydama atlygintina paslauga pagal *UStG* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, padarė teisės klaidą. <...> Be to, FG buvo neteisus manydamas, kad papildomi paslaugos elementai, kaip jie suprantami pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkto antrą sakinį, yra tiesiogiai skirti apgyvendinimo paslaugai. Be to, FG neatsižvelgė į Europos Sąjungos teisėje

pripažįstama paslaugų teikimo, kaip vieno teikimo, principą. Tiesa, kad iš 2010 m. gegužės 6 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) Sprendimo *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253) išplaukia, jog pagal PVM direktyvos 98 straipsnį lengvatinius mokesčio tarifus valstybės narės turi teisę taikyti tik tam tikriems PVM direktyvos III priede išvardytų tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų punktais. Tačiau ši jurisprudencija neapriboja paslaugų teikimo, kaip vieno teikimo, principo, kuris išplaukia iš PVM direktyvos 2 straipsnio. Tai matyti ir iš 2018 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22). Vidutinio vartotojo požiūriu, visos pagalbinės paslaugos yra susijusios su viešbučio kambario nuoma, kuri yra aiškiai dominuojanti pagrindinė paslauga. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tai reiškia, kad šioms pagalbinėms paslaugoms taip pat reikia taikyti viešbučio kambarių nuomai taikomą lengvatinį mokesčio tarifą. Be to, kiekviena pagalbinė paslauga turi būti laikoma tiesiogiai padedančia vykdyti nuomos veiklą, nes ji padidina nakvynių skaičių ir taip skatina nuomos verslą.

- 13 Pareiškėja prašo panaikinti preliminarų sprendimą, 2019 m. liepos 30 d. sprendimą dėl administracinio skundo ir sprendimus dėl PVM perskaičiavimo už tuos metus, dėl kurių vyksta ginčas.
- 14 FA prašo atmesti kasacinį skundą kaip nepagrįstą.
- 15 Ji gina skundžiamą preliminarų sprendimą, ir, be kita ko, teigia, kad suteikdama belaidį internetą, automobilių stovėjimo vietas, treniruoklius ir sveikatingumo įrangą pareiškėja pareiškė valią ilgą laiką teikti viešbučio svečiams siūlomas pagalbinės paslaugas, taigi tai atitiko paslaugų apibrėžtį pagal PVM įstatymo nuostatas. <...> Belaidžio interneto, automobilių stovėjimo vietų, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos suteikimas nelaikytinas paslaugomis, tiesiogiai skirtomis apgyvendinimo paslaugai. Tai yra paslaugos, kurioms, atsižvelgiant į teisės aktų leidėjo valią, neturėtų būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas. *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkto antrame sakinyje įtvirtintas reikalavimas atskirti sandorius atitinka Europos Sąjungos teisę. Jis reiškia, kad nesavarankiškos pagalbinės paslaugos neturi būti traktuojamos taip pat, kaip pagrindinė paslauga, ir joms nėra taikytinas lengvatinis mokesčio tarifas, kaip tai suprantama pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkto pirmą sakinį.
- 16 <...> [Bylos nagrinėjimo sustabdymas, kol Teisingumo Teismas priims sprendimą byloje C-516/21]
- 17 Pareiškėja mano, kad jos teisinė nuomonė yra teisinga. Šioje byloje nagrinėjamos pagalbinės paslaugoms taip pat turėtų būti taikomas lengvatinis mokesčio tarifas pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punktą.
- 18 FA su tuo nesutinka teigdama, kad 2023 m. gegužės 4 d. Teisingumo Teismo Sprendimas *Finanzamt X* (C-516/21, EU:C:2023:372) negali būti taikomas šioje byloje. Toje byloje nagrinėtos paslaugos buvo tiesiogiai skirtos nuomos paslaugai,

o paslaugos, dėl kurių vyksta ginčas šioje byloje, nėra esminis grynosios apgyvendinimo paslaugos elementas. Iš Teisingumo Teismo sprendimo negalima daryti tiesioginės išvados dėl to, ar galima diferencijuotai taikyti *USiG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkte numatytą lengvatinį mokesčio tarifą.

B.

19 Kolegija stabdo bylos nagrinėjimą ir pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio trečią pastraipą pateikia Teisingumo Teismui rezoliucinėje dalyje nurodytą prejudicinį klausimą.

20 I. Reikšmingi teisės aktai

21 1. Sąjungos teisė

22 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM direktyva)

2 straipsnis

1. PVM objektas yra šie sandoriai:

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks; <...>

24 straipsnis

1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

98 straipsnis

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. Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms.

3. Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis Kombinuotąja nomenklatūra, kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.

III priedas: Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas

12) viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių-autopriekabų stovėjimo vietų nuomą;

23 2. Nacionalinė teisė

24 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (BGBl I 2005, 386)

1 straipsnio 1 dalies 1 punktas

1. Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies viduje, kai tai atlieka verslininkas, vykdydamas savo veiklą. <...>

12 straipsnis

1. Visiems apmokestinamiesiems sandoriams taikomas 19 % nuo jų apmokestinamosios vertės <...> mokesčio tarifas.

2. Lengvatinis 7 % mokesčio tarifas taikomas šiems sandoriams:

11) gyvenamųjų ir miegamųjų patalpų, kurias verslininkas teikia trumpalaikiam kitų asmenų apgyvendinimui, nuomai ir trumpalaikiai poilsio stovyklų nuomai. Pirmasis sakinytis netaikomas paslaugoms, kurios nėra skirtos tiesiogiai nuomai, net jei už jas atlyginama nuomos mokesčiu.

25 II. Prejudicinių klausimų vertinimas

26 1. FG buvo teisus preziumuodamas, kad pareiškėja ir belaidžio interneto, automobilių stovėjimo vietų, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos suteikimo paslaugas teikė kaip apgyvendinimo paslaugos pagalbinės paslaugas už atlygį.

27 a) Siekdama išvengti pasikartojimų, dėl pagrindinių ir pagalbinių paslaugų nustatymo principų prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija daro nuorodą į savo 2024 m. sausio 10 d. prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje Nr. XI R 11/23 (XI R 34/20) B.II.1 dalyje pateiktus paaiškinimus.

28 b) Belaidžio interneto, automobilių stovėjimo vietų, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos suteikimo paslaugos, kurių nebuvo galima nei pasirinkti papildomai, nei atsisakyti ir už kurių naudojimą buvo mokama ne atskirai, o pagal bendrą fiksuotą kainą, yra pagalbinės paslaugos, neatsiejamai susijusios su pagrindine paslauga – pareiškėjos viešbučiuose besilankančio svečio apgyvendinimu. Šiuo atžvilgiu tai yra vienas paslaugų teikimas kartu su apgyvendinimo paslauga.

29 c) Priešingai nei teigia pareiškėja, tai, kad pareiškėja už tai neima atskiro mokesčio, nereiškia, kad šios pagalbinės paslaugos teikiamos nemokamai (žr. 2023 m. spalio 5 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Deco Proteste – Editores* (C-505/22, EU:C:2023:731)).

30 2. Priešingai nei mano pareiškėja, tai, kad kai kurie viešbučio svečiai faktiškai nepasinaudojo siūlomomis pagalbinėmis paslaugomis, dar nereiškia, kad nevyko paslaugų teikimas už atlygį.

31 <...>

32 <...>

33 <...> [Išsamesnė informacija apie PVM teisės aktuose vartojamos paslaugos sąvokos apibrėžti]

34 III. Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Teisingumo Teismui

35 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiai kolegijai kyla abejonių, ar po 2018 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22) ir 2023 m. gegužės 4 d. Teisingumo Teismo Sprendimo *Finanzamt X* (C-516/21, EU:C:2023:372) ji tebegali laikytis savo jurisprudencijos, pagal kurią *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 11 punkto antrame sakinyje įtvirtintas reikalavimas atskirti sandorius atitinka Europos Sąjungos teisę (žr. 2013 m. balandžio 24 d. *Bundesfinanzhof* sprendimą Nr. XI R 3/11 (BFHE 242, 410, *BStBl* II 2014, 86, 57 punktas)).

36 1. Dėl prejudicinio klausimo ir kolegijos teisinės nuomonės

37 Siekdama išvengti pasikartojimų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija daro nuorodą į prejudicinio klausimo motyvus, pateiktus 2024 m. sausio 10 d. prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje Nr. XI R 11/23 (XI R 34/20), susijusio su automobilių stovėjimo vietų suteikimu, kaip nesavarankiška trumpalaikio kitų asmenų apgyvendinimo pagalbine paslauga, B.III.1 ir 2 dalyse.

38 2. Dėl svarbos sprendimui byloje priimti

39 Prejudicinis klausimas yra svarbus ir sprendimui šioje pagrindinėje byloje priimti. Jeigu į prejudicinį klausimą būtų atsakyta neigiamai, pareiškėjos kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija turėtų atmesti kaip nepagrįstą. Jeigu į prejudicinį klausimą būtų atsakyta teigiamai, tai reikštų, kad standartinis mokesčio tarifas belaidžio interneto, automobilių stovėjimo vietų, treniruoklių ir sveikatingumo įrangos suteikimo paslaugoms buvo taikytas nepagrįstai, todėl šiuo atžvilgiu skundą reikėtų patenkinti.

40 <...>