

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 25 d.(*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 306–310 straipsniai – Speciali kelionių agentųroms skirta schema – Gabenimo paslauga, kuri teikia kelionių agentūra savo vardu – Vienos paslaugos sūvoka – 98 straipsnis – Lengvatinis PVM tarifas“

Byloje C-557/11

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2011 m. rugpjūčio 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. lapkričio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Maria Kozak

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro šeštosios kolegijos pirmininko pareigas einantis U. Löhmus, teisėjai A. Rosas ir C. G. Fernlund (pranešėjai),

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- M. Kozak, atstovaujamos mokesčių konsultantė A. Bartosiewicz ir R. Kamiński,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Szpunar ir B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir K. Herrmann,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 98 straipsnio, skaitomo kartu su šios direktyvos III priedu, ir 306–310 straipsnių išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant M. Kozak ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie*

(Liublino mokesčių inspekcijos direktorius) ginčų daly sprendimo, kuriuo apskaičiuotas jos kelionių agentūros veiklai taikomas pridėtinis vertės mokestis (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos VIII antraštinės dalies 2 skyriaus 1 skirsnio „Lengvatiniai tarifai“ 98 straipsnyje nustatyta:

„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.

<...>“

4 PVM direktyvos III priede „Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas“ numatyta:

„<...>

5) keleivių ir jų bagažo gabenimas;

<...>“

5 PVM direktyvos XII antraštinės dalies 3 skyriaus „Speciali kelionių agentūrų skirta schema“ 306–310 straipsniuose nustatyta:

„306 straipsnis

1. Pagal šį skyrį valstybės narės taiko specialią PVM schemą kelionių agentūrų sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelionių paslaugas naudojasi kitą apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis.

<...>

2. Taikant šį skyrį kelionių organizatoriai laikomi kelionių agentūromis.

307 straipsnis

Kelionių agentūrų 306 straipsnyje nustatytomis sąlygomis vykdomi su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga, kurių 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.

308 straipsnis

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, kurių turi sumokėti keleivis, ir kelionės agentūros patirtą faktinį išlaidų sąlygiant kitą apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

<...>

310 straipsnis

PVM, kurį kelionių agentūrai apskaičiuoja kiti apmokestinamieji asmenys už 307 straipsnyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, nėra atskaitomas ir neregistruojamas nei vienoje valstybėje narėje.“

Lenkijos teisė

6 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Mokesčio už prekes ir paslaugas įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535, toliau – PVM įstatymas*), 119 straipsnio 1, 5 ir 6 dalyse nustatyta:

„1. Teikiant kelionių paslaugas apmokestinamųjų vertė sudaro maržos suma be mokesčio sumos, nepažeidžiant 5 dalies.

<...>

5. Kai teikiant kelionių paslaugas kartu su iš kitų apmokestinamųjų asmenų pasigytomis paslaugomis, kurios tiesiogiai teikiamos keleivio naudai, apmokestinamasis asmuo pats teikia dalį paslaugų, toliau vadinamą „paties teikiamos paslaugos“, apmokestinamoji vertė nustatoma skirtingai atsižvelgiant į tai, ar tai paties tiekiamos paslaugos, ar iš kitų apmokestinamųjų asmenų pasigytos paslaugos, kurios tiesiogiai teikiamos keleivio naudai. Paties teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė nustatoma taikant *mutatis mutandis* 29 straipsnio nuostatas.

6. 5 dalyje numatytu atveju apmokestinamasis asmuo turi nurodyti savo apskaitoje, kokia už paslaugas sumokėta dalis priskiriama prie iš kitų apmokestinamųjų asmenų pasigytų paslaugų, kurios tiesiogiai teikiamos keleivio naudai, ir kokia paties teikiamoms paslaugoms.

<...>“

7 Pagal PVM įstatymo 41 straipsnio 2 dalį ir šio įstatymo 3 priedo 144 punktą keleivių gabenimo sausuma paslaugoms taikomas lengvatinis tarifas, t. y. 7 %, o standartinis PVM tarifas yra 22 %.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 M. Kozak vadovauja Lenkijoje steigta kelionių agentūrai. 2007 m. ji tiesiogiai keleiviams pardavė turistinės kelionės paketą, kuris apėmė apgyvendinimą ir maitinimą, kuriems teikti ji naudojo kitų paslaugų teikėjų paslaugomis, bei transportą, kurį ji užtikrino naudodama savo autobusų parką.

9 Apskaičiuodama PVM už iš trečiųjų asmenų pasigytas paslaugas M. Kozak taikė specialią kelionių agentūroms skirtą schemą ir kaip apmokestinamųjų vertę naudojo kelionių agentūros maržą pagal PVM direktyvos 308 straipsnį ir šiai maržai pritaikė standartinį 22 % PVM tarifą. Kalbant apie pačius teiktas paslaugas, pažymėtina, kad ji taikė bendrą PVM teisės schemą, be kita ko, apmokestinamajai vertei, ir šioms paslaugoms pritaikė lengvatinį 7 % tarifą, numatytą asmenų gabenimo paslaugoms.

10 Mokesčio administratorius manė, kad transporto paslaugos buvo būtinos visai kelionių

agent?ros si?lomai kelion?s paslaugai ir ji tur?jo b?ti laikoma neatsiejama nuo pastarosios. Anot šio administratoriaus, d?l šios priežasties ir pagal PVM ?statym? M. Kozak netur?jo taikyti lengvatinio PVM tarifo savo transporto paslaugoms laikydama jas savarankiškoms paslaugomis, ta?iau ji tur?jo joms taikyti t? pat? tarif? kaip ir kitoms paslaugoms, t. y. 22 % standartin? tarif?. Taigi buvo priimtas sprendimas, kuriame nustatyta, kad M. Kozak neteisingai apskai?iavo PVM už 2007 m. geguž?s, birželio, spalio, lapkri?io ir gruodžio mėnesius.

11 M. Kozak užgin?ijo š? PVM ?statymo aiškinim? ir pateik? skund? d?l šio sprendimo *Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie*. Ta?iau šis teismas pritar? mokes?i? administratoriaus poži?riui. M. Kozak pateik? apeliacin? skund? *Naczelny S?d Administracyjny* (Aukš?iausiasis administracinis teismas).

12 Šis teismas abejoja *Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie* pateiktu atsakymu, pagal kur? paties teikiamoms transporto paslaugoms turi b?ti taikomas 22 % PVM tarifas, kaip ir iš tre?i?j? asmen? ?sigytoms paslaugoms, nors j? atitinkama apmokestinamoji vert? skiriasi. Jis, be kita ko, nori sužinoti, ar galima vartoti „vienos paslaugos“ s?vok?, nurodyt? 2001 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Primback* (C-34/99, Rink. p. I-3833) 45 punkte, kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad kai vien? sandor? sudaro daug dali?, tuomet, kai viena paslaugos dalis turi b?ti laikoma kaip sudaranti pagrindin? paslaug?, o kita – papildom? paslaug?, kuri mokes?i? prasme vertinama taip pat, kaip ir pagrindin? paslauga, laikytina, jog teikiama viena paslauga.

13 Abejodamas d?l PVM direktyvos 306-310 straipsni? bei šios direktyvos 98 straipsnio, skaitomo kartu su jos III priedo 5 punktu, aiškinimo *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti byl? ir Teisingumo Teismui pateikti š? prejudicin? klausim?:

„Ar už nustatyt? kain? keleiviui teikdama kelion?s paslaug?, kuri buvo apmokestinta remiantis [PVM direktyvos] 306–310 straipsniais, kuriuose reglamentuojama speciali kelioni? agent?roms skirta apmokestinimo PVM schema, pati kelioni? agent?ra suteikia gabenimo paslaug?, kuri yra b?tina kelion?s paslaugai ?vykdyti, ši pa?ios suteikta paslauga apmokestinama standartiniu kelion?s paslaugai taikomu PVM tarifu ar vis d?lto lengvatiniu keleiviams gabenti taikomu tarifu, pagal šios direktyvos 98 straipsn?, skaitom? kartu su III priedo [5 punktu]?“

D?l prejudicinio klausimo

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

14 M. Kozak ir Komisija tvirtina, kad kelioni? agent?ros vienos paslaugos s?voka apima tik paslaugas, ?sigytas iš tre?i?j? asmen?, pagal PVM direktyvos 306 straipsn?. Ji neapima paties kelioni? organizatoriaus teikiam? paslaug?. Darytina išvada, kad bendra PVM schema, ?skaitant ir PVM tarifus, taikoma pa?ios kelioni? agent?ros teikiamoms gabenimo paslaugoms ir kad tokiu atveju, kaip antai susiklost?s pagrindin?je byloje, gabenimo paslaugoms turi b?ti taikomas pagal PVM direktyvos 98 straipsn?, skaitom? kartu su šios direktyvos III priedo 5 punktu, nacionalin?s teis?s akte numatytas lengvatinis PVM tarifas.

15 Savo ruožtu Lenkijos vyriausyb? tvirtina, kad kai paties teik?jo teikiama gabenimo paslauga yra b?tina kelion?s paslaugoms teikti, ji turi b?ti laikoma papildoma pastarosios paslaugos, kuri sudaro vien? pagrindin? paslaug?, apmokestinam? PVM direktyvos 306–310 straipsniuose numatyta specialia PVM schema, atžvilgiu. Tod?l gabenimo paslauga turi b?ti tokios pa?ios r?šies kaip ir pagrindin? paslauga, ir jai turi b?ti taikoma min?tuose straipsniuose numatyta speciali PVM schema, kiek tai susij? su apmokestinimo vieta ir mokes?io tarifu, ir jai turi b?ti taikoma bendra PVM schema tiek, kiek tai susij? su apmokestinam?ja verte ir teise ? atskait?, nes šios direktyvos 308 straipsnis netaikomas paties teik?jo teikiamoms paslaugoms.

Teisingumo Teismo atsakymas

16 Reikia priminti, kad ?kelioni? agent?r? sandoriams taikom? PVM schem?, numatyt? PVM direktyvos 306–310 straipsniuose, iš esm?s perkeltos 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k. 9 sk., 1 t., p. 23) 26 straipsnio nuostatos. Ši schema yra speciali schema, apimanti kelioni? agent?r? veiklai taikomas specialias taisykles, kuriomis nukrypstama nuo bendrosios PVM schemos.

17 Pagal PVM direktyvos 306 straipsn? valstyb?s nar?s taiko speciali? PVM schem? kelioni? agent?r? sandoriams, kai jos sandorius su keleiviais sudaro savo vardu ir teikdamos kelioni? paslaugas naudojasi kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamomis prek?mis ir teikiamomis paslaugomis.

18 Iš paties šios nuostatos teksto matyti, kad su šia nuostata susijusios paslaugos – tai paslaugos, ?sigytos iš tre?i?j? asmen?.

19 Specialios kelioni? agent?roms taikomos PVM schemos pagrindinis tikslas – išvengti ?kio subjektams dėl PVM direktyvos bendr?j? princip?, susijusi? su iš tre?i?j? asmen? ?gyt? paslaug? teikimu, atsiradusi? sunkum? (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 33 punkt?). Iš ties?, taikant apmokestinimo vietas, apmokestinamosios vert?s ir pirkimo mokes?io atskaitos bendr?sias taisykles, dėl teikiam? paslaug? gausumo ir vietos šioms ?mon?ms kilt? sunkum?, kurie kliudyt? joms vykdyti veikt? (žr. 1992 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *Van Ginkel*, C-163/91, Rink. p. I-5723, 14 punkt?).

20 PVM direktyvos 306–310 straipsniuose ?tvirtina schema, kaip šios direktyvos bendrosios schemos išimtis, gali b?ti taikoma tik tiek, kiek reikia siekiant jos tikslo (min?to Sprendimo *Madgett ir Baldwin* 34 punkt?).

21 Taigi Teisingumo Teismas jau anks?iau nusprend?, kad speciali kelioni? agent?roms taikoma PVM schema taikoma tik paslaugoms, ?gytoms iš tre?i?j? asmen? (žr. min?to Sprendimo *Madgett ir Baldwin* 35 punkt?).

22 Dėl t? pa?i? argument? Teisingumo Teismas nusprend?, kad min?ta schema nesusijusi su be tarpininko teikiamomis gabenimo paslaugomis, kurioms taikomos gabenimo ?mon?ms taikomos bendrosios nuostatos (1992 m. spalio 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C-74/91, Rink. p. I-5437, 26 punktus).

23 Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad kai ?kio subjektas, kuriam taikoma speciali kelioni? agent?roms taikoma PVM schema, už nustatyt? paslaug? paketo kain? teikia paslaugas, kurias sudaro paties teikiamos paslaugos ir paslaugos, teikiamos tre?i?j? asmen?, ši speciali schema taikoma tik paslaugoms, teikiamoms tre?i?j? asmen? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, 47 punkt?).

24 Atsižvelgiant ? šias aplinkybes reikia suprasti „vienos paslaugos“ s?vok?, nurodyt? PVM direktyvos 307 ir 308 straipsnyje. Ši s?voka yra susijusi tik su paslaugomis, ?sigytomis iš tre?i?j? asmen?. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta ir šio sprendimo 12 punkte min?ta vienos paslaugos s?voka, kuri taikoma bendrosios PVM teis?s srityje, negali daryti ?takos šios s?vokos vertinimui, atsižvelgiant ? speciali? kelioni? agent?roms taikom? PVM schem?.

25 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo nurodyta aplinkyb?, kad pa?ios kelioni? agent?ros teikiamos gabenimo paslaugos yra b?tinios, bendrai jos teikiamai kelion?s paslaugai, nedaro jokios ?takos anks?iau nurodytiems argumentams. Neatsižvelgiant ? tai, ar šios paslaugos yra b?tinios ar ne, palyginti su bendra kelion?s paslauga, negalima daryti išvados, kad jos turi b?ti laikomos sudaran?iomis su ja „vien? paslaug?“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 307 ir 308 straipsn?, ir kad d?l to joms taip pat turi b?ti taikoma ta pati apmokestinimo tvarka kaip ir min?tai paslaugai.

26 Darytina išvada, kad, kalbant apie pa?ios kelioni? agent?ros teikiamas gabenimo paslaugas, kaip antai užtikrinamos pa?ios M. Kozak, šioms paslaugoms neturi b?ti taikoma speciali kelioni? agent?roms taikoma PVM schema nei nustatant apmokestinam?j? vert?, nei taikant kitas taisykles, susijusias su PVM apskai?iavimu. Kalbant apie mokes?io tarif?, taikytinos PVM direktyvos VIII antraštin?je dalyje numatytos taisykl?s. Pagal šios direktyvos 98 straipsnio 2 dal?, skaitom? kartu su jos III priedo 5 punktu, valstyb?s nar?s gali numatyti lengvatin? tarif? keleiviams ir j? bagažui gabenti. Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 7 punkto, Lenkijos Respublika pasinaudojo šia galimybe ir taiko 7 % tarif? min?tai paslaugai.

27 Tod?l ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 306–310 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad kai už nustatyt? kain? keleiviui teikiant kelion?s paslaug?, kuri buvo apmokestinta remiantis min?tomis nuostatomis, pati kelioni? agent?ra suteikia šiam keleiviui gabenimo paslaug?, kuri yra kelion?s paslaugos dalies, šiai paslaugai taikoma bendra PVM schema, pirmiausia kiek tai susij? su mokes?io tarifu, o ne speciali kelioni? agent?r? sandoriams taikoma PVM schema. Pagal šios direktyvos 98 straipsn?, jei valstyb?s nar?s numat? lengvatin? PVM tarif? gabenimo paslaug? srityje, šis tarifas taikomas min?toms paslaugoms.

D?l bylin?jimosi išlaid?

28 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 306–310 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad kai už nustatyt? kain? keleiviui teikiant kelion?s paslaug?, kuri buvo apmokestinta remiantis min?tomis nuostatomis, pati kelioni? agent?ra suteikia šiam keleiviui gabenimo paslaug?, kuri yra kelion?s paslaugos dalies, šiai paslaugai taikoma bendra prid?tin?s vert?s mokes?io schema, pirmiausia kiek tai susij? su mokes?io tarifu, o ne speciali kelioni? agent?r? sandoriams taikoma prid?tin?s vert?s mokes?io schema. Pagal šios direktyvos 98 straipsn?, jei valstyb?s nar?s numat? lengvatin? prid?tin?s vert?s mokes?io tarif? gabenimo paslaug? srityje, šis tarifas taikomas min?toms paslaugoms.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.