

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 19. decembris (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Nodokļa iekasējamās gadījums – Pašs režīms ceļojumu aģentūrām – 65. un 308. pants – Ceļojumu aģentūras gūtā peļņas norma – Peļņas normas noteikšana – Avansa maksājumu veikšana, pirms ceļojumu aģentūra sniedz ceļojumu pakalpojumus – Ceļojumu aģentūrai radušās faktiskās izmaksas

Lietā C-422/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 16. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 13. jūlijā, tiesvedībā

*Szef Krajowej Administracji Skarbowej*

pret

*Skarpa Travel sp. z o.o.*,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: septiņus palātas priekšsēdētājus T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimāe [*K. Jürimäe*], K. Likurģs [*C. Lycourgos*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referenti) un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], nodaļas vadītājs,

ģemot vērā rakstveida procesū un 2018. gada 7. jūnija tiesas sēdē,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* vērdā – J. Kaute un M. Kowalewska, pārstāvji,
- *Skarpa Travel sp. z o.o.* vērdā – J. Zajc? Wysocka, radca prawny,
- Polijas valdģbas vērdā – B. Majczyna un A. Kramarczyk? Sza?adzi?ska, pārstāvji,
- Vģcijģs valdģbas vērdā – T. Henze, pārstāvģs,
- Eiropģs Komisģģs vērdā – M. Siekierzy?ska un N. Gossement, pārstģves,

noklausģjusies ģenerģlvokģģta secinģjumus 2018. gada 5. septembra tiesas sēdē,

pasludģna šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2010/45/ES (2010. gada 13. jūlijs) (OV 2010, L 189, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 65. un 308. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā tiesvedībā starp *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts ieņēmumu dienesta vadītājs, Polija) un *Skarpa Travel sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*Skarpa*”) par nodokļu paziņojumu, ko izdevis *Minister Finansów* (finanšu ministrs, Polija, turpmāk tekstā – “ministrs”), attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasējamās dienu un aprēķināšanas veidu gadījumā, kad tiek iekasēts avansa maksājums saistībā ar maksu par ceļojumu aģentūras sniegtu ceļojumu pakalpojumu.

### Atbilstošās tiesību normas

#### Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 63. pantam “nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”.

4 Šīs direktīvas 65. pants ir noteikts:

“Ja maksājums izdarāms uz kontu [ja tiek veikti avansa maksājumi] pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.”

5 Minētās direktīvas 66. pants ir formulēts šādi:

“Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksājumiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

a) vēlākais, izsniedzot rēķinu;

b) vēlākais, saņemot maksājumu;

c) ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos – noteiktā laikā ne vēlāk kā rēķinu izsniegšanas termiņa beigās, ko atbilstīgi 222. panta otrajai daļai ir noteikušas dalībvalstis, vai, ja dalībvalsts nav noteikusi šādu termiņu – noteiktā termiņā no dienas, kad iestāties nodokļa iekasējamās gadījums.

Tomēr šī punkta pirmajā daļā paredzēto atkāpi nepiemēro tūdu pakalpojumu sniegšanai, par kuriem atbilstīgi 196. pantam PVN maksā pakalpojumu saņēmējs, un 67. pants minētajam preču piegādēm vai nosūtīšanai.”

6 Šīs pašas direktīvas 306. pants ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis saskaņā ar šo nodaļu piemēro šādu 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 pašais režīms neattiecas uz ceļojumu aģentūru, kad tās darbojas vienīgi kā starpnieki un uz kurām tās summas aprēķināšanai, kurai uzliek nodokli, attiecas 79. panta pirmās daļas c)

punkts.

2. Šaj? noda?? j?dziens “ce?ojumu a?ent?ras” ietver ce?ojumu r?kot?jus.”

7 PVN direkt?vas 307. pants ir formul?ts š?di:

“Dar?jumus, kuras atbilst?gi 306. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem veic ce?ojumu a?ent?ra attiec?b? uz ce?ojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ce?ojumu a?ent?ra sniedz ce?ot?jam.

Par šo vienu pakalpojumu sniegšanu nodokli uzliek dal?bvalst?, kur ir ce?ojumu a?ent?ras saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai past?v?ga iest?de, no kuras ce?ojumu a?ent?ra ir sniegusi pakalpojumu.”

8 Atbilstoši š?s direkt?vas 308. pantam “summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez PVN 226. panta 8. punkta noz?m? attiec?b? uz šo vien?go ce?ojumu a?ent?ras sniegto pakalpojumu ir ce?ojumu a?ent?ras pe??as da?a, proti, starp?ba starp kop?jo summu bez PVN, kuru maks? ce?ot?js, un faktiskaj?m izmaks?m, ko ce?ojumu a?ent?ra maks? par citu nodok?a maks?t?ju veiktaj?m pieg?d?m un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie dar?jumi dod tiešu labumu ce?ot?jam.”

9 Min?t?s direkt?vas 309. pant? ir noteikts:

“Ja dar?jumus, ko ce?ojumu a?ent?ra uztic?jusi citiem nodok?a maks?t?jiem, š?s personas veic ?rpus [Savien?bas], ce?ojumu a?ent?ras pakalpojumu sniegšanu saska?? ar 153. pantu uzskata par atbr?votu starpnieka darb?bu.

Ja šos dar?jumus veic gan [Savien?b?], gan ?rpus t?s, atbr?vot var tikai to ce?ojumu a?ent?ras pakalpojumu da?u, kura attiecas uz dar?jumiem ?rpus [Savien?bas].”

10 Atbilstoši PVN direkt?vas 310. pantam “PVN, ko citi nodok?a maks?t?ji iekas?juši no ce?ojumu a?ent?ras par 307. pant? min?tajiem dar?jumiem, kuri dod tiešu labumu ce?ot?jam, nav ne atskait?ms, ne atmaks?jams nevien? dal?bvalst?.”

## **Polijas ties?bas**

11 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i us?ug* (Likums par pre?u un pakalpojumu nodokli) (*Dz. U.* Nr. 54, 535. poz?cija), ar groz?jumiem (turpm?k tekst? – “PVN likums”), 19.a panta 8. punkt? ir noteikts:

“Ja pirms preces pieg?des vai pakalpojuma sniegšanas ir sa?emts viss maks?jums vai t? da?a (?paši priekšapmaks, avansa maks?jums, iemaksas, maks?jums pa da??m, iemaksas b?vniec?bas projekt? vai m?jok?a projekt? pirms ties?bu nodibin?šanas kooperat?v? m?jokl? vai cit?s telp?s), nodoklis par sa?emto summu k??st iekas?jams attiec?g? maks?juma sa?emšanas br?d? un sa?emt?s summas apm?r?, iev?rojot 5. panta 4. punktu.”

12 Š? likuma 119. pant? ir paredz?ts:

“1) Sniedzot ce?ojumu pakalpojumus, nodok?a b?ze ir pe??as norma, kuru samazina par maks?jam? nodok?a summu, iev?rojot 5. punktu.

2) Par 1. punkt? min?to pe??as normu uzskata starp?bu starp summu, kura j?maks? pakalpojuma sa??m?jam, un faktiskaj?m izmaks?m, kas j?sedz nodok?a maks?t?jam, ieg?d?joties preces un pakalpojumus no citiem nodok?a maks?t?jiem, dodot tiešu labumu ce?ot?jam; par pakalpojumiem, kuri dod tiešu labumu ce?ot?jam, uzskata pakalpojumus, kuri ir sniegto ce?ojumu pakalpojumu sast?vda?a, konkr?t?k, transports, izmitin?šana, ?din?šana un

apdrošināšana.”

13 Iesniedzējtiesa norāda, ka kopš 2014. gada 1. janvāra valsts tiesību normas, kas balstītas uz PVN direktīvas 66. pantu, Polijā vairs nav spēkā; minētās normas noteica šā nodokļa iekasējamās dienas saistību ar avansa maksājumiem, kas tika veikti par ceļojumu aģentūras sniegtiem ceļojumu pakalpojumiem.

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

14 Uz *Skarpa* kā ceļojumu aģentūru attiecas pašais režīms ceļojumu aģentūrai, kas paredzēts PVN likuma 119. pantā. Uzskatāma, ka no šīs tiesību akta skaidri neizriet, kura ir PVN iekasējamās dienas attiecībā uz ceļojumu aģentūru iekasētiem avansa maksājumiem, tā iesniedza ministram lūgumu izdot nodokļu paziņojumu.

15 Nodokļu paziņojumu ministrs precizēja, ka PVN ir iekasējams brīdī, kad tiek veikti avansa maksājumi. Kā norāda ministrs, lai noteiktu ceļojumu aģentūras gēto peļņas normu, kas veido PVN bāzi, *Skarpa* varot atskaitīt no savas bruto peļņas normas to aplēsto izmaksu summu, kuras tai radīsies, kuras saistītas ar atbilstošo pakalpojumu, un pēc tam attiecīgā gadījumā veikt nepieciešamas korekcijas, tiklīdz tā būs spējusi noteikt šo faktiski radušos izmaksu galējo summu.

16 *Skarpa*, uzskatāma, ka PVN par tās pakalpojumiem būtu jāķēst iekasējamam tikai brīdī, kad tā spēj noteikt savu galējo peļņas normu, apstrādājot šo nodokļu paziņojumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie* (Krakovas vojevodistes Administratīvā tiesa, Polija).

17 Ar 2014. gada 25. novembra spriedumu šīs tiesa atcēla minēto paziņojumu, pamatojoties uz to, ka, tā kā PVN likuma 119. panta 2. punkts ir norādīts vienīgi uz faktiskajām izmaksām, kādas radušās pakalpojuma sniedzējam, PVN ķēst iekasējams tikai brīdī, kad tiek galīgi noteikta faktiskā peļņas norma. Tā konstatēja, ka saistībā ar avansa maksājumu par ceļojumu aģentūras veiktu ceļojumu pakalpojumu sniegšanu aplēst nodokļa bāzi nav paredzēts. Minētā tiesa arī uzskatīja, ka nodokļu deklarāciju korekcija esot jāizmanto tikai izņēmuma gadījumā un nevarot ķēst par normu.

18 Ministrs iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā – *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija), norādot, ka, izņemot gadījumus, kas minēti PVN likumā, visiem avansa maksājumiem tiek piemērots nodoklis, tiklīdz tie ir iekasēti. Ministrs atzīst, ka faktiskās izmaksas, kas radušās nodokļa maksātājam, līdz avansa maksājuma iekasēšanas brīdim, var tikt ņemtas vērā, aprēķinot peļņas normu. Tomēr nespēja noteikt faktisko peļņas normu brīdī, kad tiek veikts avansa maksājums saistībā ar ceļojumu aģentūras sniegtā ceļojumu pakalpojuma maksājumu, nevarot izraisīt to, ka PVN ķēst iekasējams tikai brīdī, kad šā peļņa var tikt noteikta galīgi.

19 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 308. pants paredzētā pašā norma par nodokļa bāzes noteikšanu attiecībā uz ceļojumu aģentūru sniegtajiem pakalpojumiem ietekmē tā brīža noteikšanu, kurā PVN par šiem pakalpojumiem ķēst iekasējams. Tā kā ceļojumu aģentūrai faktiski radušās izmaksas būs zināmas tikai pēc ceļojumu pakalpojuma sniegšanas par labu klientam, iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs direktīvas 65. pants nevar būt piemērojams gadījumā, uz kuru attiecas minētās direktīvas 308. pants. Bet minētā tiesa atzīst, ka PVN direktīvā tas tomēr nav noteikts un ka šādu pieeju var secināt tikai no minētās direktīvas kopējās sistēmas.

20 Turklāt, tā kā saskaņā ar PVN direktīvas 65. pantu PVN ķēst iekasējams brīdī, kad ceļojumu aģentūrai iekasē avansa maksājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šis nodoklis ir jāaprēķina par saņemto summu, vai arī ir jāņem vērā nodokļa bāzes noteikšanas pašā metode,

kas paredz?ta min?t?s direkt?vas 308. pant?. Šaj? zi?? t? nor?da, ka, no vienas puses, nodok?u uzlikšana visai avansa maks?juma summai var?tu izrais?t ?oti lielu slogu ce?ojumu a?ent?rai, pat ja tas b?tu uz laiku, bet, no otras puses, ja ce?ojumu a?ent?rai, nosakot attiec?g? pakalpojuma nodok?a b?zi br?d?, kad klients veic avansa maks?jumu, tiktu at?auts ?emt v?r? pakalpojumu cenu, kas v?l nav samaks?ta, tad tas neatbilstu ?pašajam rež?mam ce?ojumu a?ent?r?m.

21 Š?dos apst?k?os *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] noteikumi ir j?interpret? t?d?j?di, ka attiec?b? uz avansa maks?jumu, ko ir sa??mis nodok?a maks?t?js, kas sniedz ce?ojumu pakalpojumu, kuriem saska?? ar [PVN direkt?vas] 306.–310. pantu ir piem?rojams ?pašs nodok?a rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m, nodoklis k??st iekas?jams [min?t?s direkt?vas] 65. pant? noteiktaj? br?d??

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai [PVN direkt?vas] 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka, uzliekot nodokli, avansa maks?jums, ko nodok?a maks?t?js ir sa??mis, sniedzot ce?ojumu pakalpojumu, kuriem saska?? ar [PVN direkt?vas] 306.–310. pantu ir piem?rojams ?pašs nodok?a rež?ms ce?ojumu a?ent?r?m, tiek samazin?ts par [PVN direkt?vas] 308. pant? min?taj?m izmaks?m, kas nodok?a maks?t?jam faktiski ir bijušas l?dz avansa maks?juma sa?emšanas br?dim?”

## Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

### Par pirmo jaut?jumu

22 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 65. un 306.–310. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, kad ce?ojumu a?ent?ra, uz kuru attiecas min?taj? 306.–310. pant? paredz?tais ?pašais rež?ms, iekas? avansa maks?jumu saist?b? ar maks?jumu par ce?ojumu pakalpojumu, ko t? sniegs ce?ot?jam, saska?? ar min?to 65. pantu PVN ir iekas?jams, tikl?dz min?tais avansa maks?jums ir sa?emts.

23 *Skarpa* nor?da, ka, lai noteiktu attiec?go nodok?a b?zi, atbilstoši min?t?s direkt?vas 308. pantam ce?ojumu a?ent?rai ir j?apr??ina sava faktisk? pe??as norma, kas tom?r nav iesp?jams, nezinot faktisk?s izmaksas, k?das tai rad?sies turpm?k, ieg?d?joties preces un pakalpojumus no citiem nodok?a maks?t?jiem. T?d?j?di nodoklis esot iekas?jams tikai br?d?, kad visas ce?ojumu a?ent?rai faktiski raduš?s izmaksas ir zin?mas un g?t? pe??as norma ir gal?ga. T?tad min?t?s direkt?vas 65. pants nevar b?t piem?rojams š?d? gad?jum?.

24 J?nor?da, ka PVN ?pašaj? rež?m?, kas ir piem?rojams ce?ojumu a?ent?r?m, kas ieviests ar PVN direkt?vas 306.–310. pantu, ir iek?auti noteikumi par ce?ojumu a?ent?ru darb?bu, ar kuriem ir paredz?ta atk?pe no kop?j? PVN rež?ma (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, *Kozak*, C?557/11, EU:C:2012:672, 16. punkts).

25 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 306. pantu dal?bvalstis piem?ro min?to rež?mu ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem, ja t?s r?kojas nevis starpnieka status?, bet gan pašas sav? v?rd? attiec?b? pret ce?ot?ju, un ja t?s, nodrošinot ce?ošanas iesp?jas, izmanto pre?u pieg?des un pakalpojumu, kurus t?s ieg?d?juš?s no citiem nodok?a maks?t?jiem.

26 Attiec?b? uz ce?ojumu a?ent?ru dar?jumiem, kas veikti saska?? ar min?to 306. pantu, Savien?bas likumdev?js PVN direkt?vas 307.–310. pant? ir paredz?jis speci?las normas par nodok?a uzlikšanas vietu, nodok?a b?zes apr??in?šanu un iesp?jam?bu to atskait?t.

27 Tiesa jau ir atzinusi – k? iz??mumu no PVN direkt?vas kop?j?s sist?mas šo ?pašo rež?mu

drīkst piemērot tikai tiktāl, cik ir nepieciešams tās mērķa sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Saskaņā ar Tiesas judikatūru ar minēto pašo režīmu saistīto noteikumu galvenais mērķis ir izvairīties no grūtībām, ko saimnieciskās darbības subjektiem rada PVN direktīvas vispārīgā principi attiecībā uz darījumiem, kas ietver no trešajām personām iegādātu pakalpojumu sniegšanu, jo vispārīgā noteikumu par nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzi un priekšnodokļa atskaitēšanu piemērošana radītu šiem uzņēmumiem praktiskas grūtības sniegto pakalpojumu lielā skaita un lokalizācijas dēļ, kas varētu radīt šķērslis to darbībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, *Kozak*, C-557/11, EU:C:2012:672, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 No tā izriet, ka pats PVN pašais režīms, kas ir piemērojams ceļojumu aģentūram, nav neatkarīgs un izsmērē nodokļu režīms, bet gan ietver tikai atkāpes normas attiecībā uz atsevišķiem vispārīgās PVN sistēmas noteikumiem, tādējādi pārējās šīs vispārīgās sistēmas noteikumi attiecas uz ceļojumu aģentūru darījumiem, kam ir piemērojams PVN.

30 Tādējādi darījumiem, uz kuriem attiecas pašais režīms ceļojumu aģentūram, var būt piemērojamas visas vispārīgās PVN sistēmas normas, izņemot normas, kuras reglamentē nodokļa uzlikšanas vietu, nodokļa bāzes aprēķināšanu un iespējamību to atskaitīt.

31 Tādēļ noteikumi par PVN iekasjām bas gadījumu un iekasjām bu attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas tostarp ir minēti PVN direktīvas 63. un 65. pantā, joprojām ir piemērojami darījumiem, uz kuriem attiecas pašais režīms ceļojumu aģentūram.

32 Atbilstoši šīs direktīvas 63. pantam nodokļa iekasjām bas gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasjams brīdī, kad tiek veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

33 Tomēr PVN direktīvas 65. pants ir paredzēts, ka avansa maksājumu gadījumā, kas tiek veikti pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, nodoklis kļūst iekasjams brīdī, kad tiek saņemts maksājums, par saņemto summu. Šis pants ir atkāpe no minētās direktīvas 63. pants paredzētā noteikuma, un kā atkāpe tas ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Lai nodoklis varētu kļūt iekasjams šādos apstākļos, visiem nodokļa iekasjām bas gadījumam – proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē – raksturīgajiem elementiem jau ir jābūt zināmiem un tādējādi jāpaši avansa maksājuma veikšanas brīdī precīzi un pakalpojumiem ir jābūt precīzi norādītiem (spriedums, 2014. gada 13. marts, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka brīdī, kad ceļojumu aģentūra, kura ir *Skarpa*, iekas avansa maksājumu, šis avansa maksājums var tikt piesaistīts pakalpojumiem, ko sniegusi šā aģentūra, piemēram, ceļojumiem konkrētā dienā uz konkrētu valsti. Tādējādi neskarot pārbaudi, ko veiks minētā tiesa, šī iet, ka šāds avansa maksājums attiecas uz precīzi norādītu pakalpojumu, tādēļ PVN kļūst iekasjams brīdī, kad atbilstoši PVN direktīvas 65. pantam tiek iekasēts šis avansa maksājums.

36 Šajos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 65. un 306.–310. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, kad ceļojumu aģentūra, uz kuru attiecas minētajā 306.–310. pants paredzētais pašais režīms, iekas avansa maksājumu saistībā ar maksājumu par ceļojumu pakalpojumu, ko tā sniegs ceļotājam, saskaņā ar minēto 65. pantu PVN ir iekasjams, tiklīdz minētais avansa maksājums ir saņemts, ar nosacījumu, ka minētajā brīdī ceļojumu pakalpojumi

ir precīzi norādīti.

## Par otro jautājumu

37 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vālas saņemta skaidrojumu par veidu, kādā ir jāuzliek nodoklis ceļojumu aģentūras iekasētā avansa maksājuma.

38 Saskaņā ar PVN direktīvas 308. pantu attiecībā uz vienoto pakalpojumu sniegšanu, ko veic ceļojumu aģentūra, par nodokļa bāzi tiek uzskatīta šīs aģentūras peļņas norma, proti, starpība starp kopējo summu bez PVN, kura ceļotājam ir jāmaksā, un faktiskajam izmaksam, kas radušās šai aģentūrai par citu nodokļu maksājumu veiktajam preču piegādāšanu un pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.

39 Kā atgādināts šā sprieduma 26. un 28. punktā, minētajā noteikumā ir paredzēta PVN bāze gadījumā, ja ceļojumu aģentūras iegādājas preces vai pakalpojumus no citiem nodokļa maksātājiem un šis noteikums ietilpst speciālās normas, ko Savienības likumdevējs ir paredzējis, lai ņemtu vērā ceļojumu aģentūru darbības patēriņu un lai novērstu praktiskas grūtības, kuras var būt šā rīcībā.

40 No tā izriet, ka nedrīkst būt tā, ka, interpretējot PVN direktīvas normas, faktiski kātu neiespējams precīzi aprēķināt nodokļa bāzi, kura konkrēti paredzēta tās 308. pantā; tas nozīmē, ka ceļojumu aģentūra no ceļotāja samaksātās kopējās cenas, bez PVN, var atskaitīt visas faktiskās izmaksas, kas šai aģentūrai radušās par citu nodokļa maksājumu veiktu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.

41 Gadījumā, kad klienta veiktais avansa maksājums atbilst ceļojumu pakalpojuma kopējai cenai vai būtiskai tās kopējās cenas daļai un kad šā avansa maksājuma veikšanas brīdā aģentūrai vēl nav radušās nekādas faktiskas izmaksas vai ir radusies tikai ierobežota kopējo individuālo šā pakalpojuma izmaksu daļa, tas, ka tiek ņemtas vērā vienīgi izmaksas, kas aģentūrai faktiski radušās minētā maksājuma brīdā, atsevišķos gadījumos var liegt atskaitīt no minētā pakalpojuma kopējās cenas bez PVN visas šīs izmaksas vai daļu no tām, un tādā veidā izkropot nodokļa bāzes aprēķināšanas veidu, kurš noteikts PVN direktīvas 308. pantā.

42 Turklāt ceļojumu aģentūra var nespēt noteikt ceļotājam sniegta konkrēta ceļojumu pakalpojuma faktiskās izmaksas brīdā, kad ceļotājs veic ar to saistīto avansa maksājumu.

43 Tādējādi tādās situācijās, kādas minētas divos iepriekšējos punktos, aģentūras peļņas norma var tikt noteikta, pamatojoties uz kopējo faktisko izmaksu, kādas tai beigās radīsies, aplēsēm. Veicot šādas aplēses, aģentūrai attiecīgā gadījumā ir jāņem vērā izmaksas, kas tai jau faktiski ir radušās avansa maksājuma iekasēšanas brīdā.

44 Atskaitot no kopējās ceļojuma cenas aplēstās kopējās faktiskās izmaksas, ceļojumu aģentūra iegūst savu paredzamo peļņas normu. Nodokļa bāze PVN, kas ir jāmaksā, iekasējot avansa maksājumu, tiek iegūta, reizinot šā avansa maksājuma summu ar procentuālo daļu, kādai atbilst paredzamā peļņas norma, kas šādi ir noteikta kopējā ceļojuma cenā.

45 Kā enerģētiskā ir norādījis secinājumu 51. punktā, no pietiekami rūpīgās ceļojumu aģentūras var saprātīgi sagaidīt, ka tā sagatavos relatīvi sīkas aplēses par ceļojuma individuālajam kopējam izmaksam, lai noteiktu šā ceļojuma kopējo cenu.

46 Šādi aplēstajam plānotajam izmaksam ir jābūt saistītam ar konkrēto ceļojumu pakalpojumu, par kuru ceļojumu aģentūra ir iekasējusi avansa maksājumu, jo peļņas norma un nodokļa bāze ir jānosaka, norīdot uz katru vienoto pakalpojumu, ko sniedz šā aģentūra, proti, individuāli, nevis

kopumu, ?emot v?r? sniegto pakalpojumu grupas vai pakalpojumu kopumu konkr?t? laikposm? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 8. febru?ris, Komisija/V?cija, C?380/16, nav public?ts, EU:C:2018:76, 89., 91. un 92. punkts).

47 Šis risin?jums neskar to, ka, tikl?dz ce?ojumu a?ent?ra zin?s individu?l?s ce?ojuma gal?g?s faktisk?s izmaksas, š?s izmaksas b?s j??em v?r?, nosakot PVN saska?? ar PVN direkt?vas 308. pantu, attiec?g? gad?jum? kori??jot PVN deklar?cijas, kas iesniegtas, iekas?jot avansa maks?jumu.

48 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?to, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 308. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ce?ojumu a?ent?ras pe??u un t?tad nodok?a b?zi veido starp?ba starp kop?jo summu bez PVN, kura j?maks? ce?ot?jam, un faktiskaj?m izmaks?m, k?das ce?ojumu a?ent?rai rad?sies turpm?k, ieg?d?joties preces un pakalpojumus no citiem nodok?a maks?t?jiem, ja šie dar?jumi dod tiešu labumu ce?ot?jam. Ja avansa maks?juma summa atbilst ce?ojumu pakalpojuma kop?jai cenai vai b?tiskai š?s cenas da?ai un ja a?ent?rai v?l nav raduš?s nek?das faktiskas izmaksas vai ir radusies tikai ierobežota kop?jo individu?lo š? pakalpojuma izmaksu da?a, vai ar? ja ce?ojuma individu?l?s faktisk?s izmaksas, kas a?ent?rai raduš?s, nevar noteikt avansa maks?juma veikšanas br?d?, tad pe??as norma var tikt noteikta, pamatojoties uz kop?jo faktisko izmaksu, k?das tai beig?s rad?sies, apl?s?m. Veicot š?das apl?ses, a?ent?rai attiec?g? gad?jum? ir j??em v?r? izmaksas, kas tai jau faktiski ir raduš?s avansa maks?juma iekas?šanas br?d?. Apr??inot pe??as normu, no kop?j?s ce?ojuma cenas tiek atskait?tas apl?st?s kop?j?s faktisk?s izmaksas, un PVN, kurš ir j?maks?, iekas?jot avansa maks?jumu, b?ze tiek ieg?ta, reizinot š? avansa maks?juma summu ar procentu?lo da?u, k?dai atbilst paredzam? pe??as norma, kas š?di ir noteikta kop?j? ce?ojuma cen?.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

49 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radusies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

- 1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2010/45/ES (2010. gada 13. j?lijs), 65. un 306.–310. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tad, kad ce?ojumu a?ent?ra, uz kuru attiecas min?taj? 306.–310. pant? paredz?tais ?pašais rež?ms, iekas? avansa maks?jumu saist?b? ar maks?jumu par ce?ojumu pakalpojumu, ko t? sniegs ce?ot?jam, saska?? ar min?to 65. pantu pievienot?s v?rt?bas nodoklis (PVN) ir iekas?jams, tikl?dz min?tais avansa maks?jums ir sa?emts, ar nosac?jumu, ka min?taj? br?d? ce?ojumu pakalpojumi ir prec?zi nor?d?ti.**
- 2) Direkt?vas 2006/112, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Direkt?vu 2010/45, 308. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ce?ojumu a?ent?ras pe??u un t?tad nodok?a b?zi veido starp?ba starp kop?jo summu bez PVN, kura j?maks? ce?ot?jam, un faktiskaj?m izmaks?m, k?das ce?ojumu a?ent?rai rad?sies turpm?k, ieg?d?joties preces un pakalpojumus no citiem nodok?a maks?t?jiem, ja šie dar?jumi dod tiešu labumu ce?ot?jam. Ja avansa maks?juma summa atbilst ce?ojumu pakalpojuma kop?jai cenai vai b?tiskai š?s cenas da?ai un ja a?ent?rai v?l nav raduš?s nek?das faktiskas izmaksas vai ir radusies tikai ierobežota kop?jo individu?lo š? pakalpojuma izmaksu da?a, vai ar? ja ce?ojuma individu?l?s faktisk?s izmaksas, kas a?ent?rai raduš?s, nevar noteikt avansa maks?juma veikšanas br?d?, tad pe??as norma var tikt noteikta, pamatojoties uz kop?jo faktisko izmaksu, k?das tai beig?s rad?sies, apl?s?m. Veicot š?das apl?ses, a?ent?rai attiec?g? gad?jum? ir j??em v?r? izmaksas, kas tai jau faktiski ir raduš?s avansa maks?juma iekas?šanas br?d?. Apr??inot pe??as normu, no kop?j?s ce?ojuma cenas tiek atskait?tas apl?st?s kop?j?s**



**faktiskās izmaksas, un PVN, kurš ir jāmaksā, iekasājot avansa maksājumu, bēze tiek iegūta, reizinot šo avansa maksājuma summu ar procentuālo daļu, kādai atbilst paredzamās peļņas norma, kas šādi ir noteikta kopējā cenojumā.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – poļu.