



Briselē, 6.5.2020.
COM(2020) 168 final

KOMISIJAS PAZIŅOJUMS PADOMEI

saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK 395. pantu

1. KONTEKSTS

Saskaņā ar 395. pantu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu¹ (PVN direktīva) Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tā kā ar šo procedūru paredz atkāpi no PVN vispārīgajiem principiem, tad saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas (EST) konsekvantajiem nolēmumiem jebkurai šāдай atkāpei vajadzētu būt samērīgai un tās tvērumam ierobežotam.

Vēstulē, kas Komisijā reģistrēta 2020. gada 10. februārī, Dānija lūdza atļauju piemērot pasākumu, atkāpjoties no PVN direktīvas 308. panta. Saskaņā ar PVN direktīvas 395. panta 2. punktu Komisija 2020. gada 10. marta vēstulē informēja pārējās dalībvalstis par Dānijas pieprasījumu. Ar 2020. gada 11. marta vēstuli Komisija paziņoja Dānijai, ka tās rīcībā ir visa informācija, ko tā uzskata par vajadzīgu pieprasījuma izvērtēšanai.

Vispārīgais noteikums paredz, ka summa, kurai uzliek nodokli saskaņā ar īpašo režīmu ceļojumu aģentūrām PVN Direktīvas 308. pantā, ir ceļojumu aģentūras peļņas daļa, proti, starpība starp kopējo summu bez PVN, kuru maksā ceļotājs, un faktiskajām izmaksām, ko ceļojumu aģentūra maksā par citu nodokļa maksātāju veiktajām piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam. Dānijas pieprasītās atkāpes mērķis ir paredzēt noteikumu, kas nosaka pasažieru pārvadājumu izmaksas, kuras jāņem vērā, aprēķinot ceļojumu aģentūras peļņas daļu, ja darījumu ķēdē ir puses, kas ir cieši saistītas. Šīs izmaksas būs maksājums, ko saņems pēdējais uzņēmums ķēdē, kas nav cieši saistīts ar ceļojumu aģentūru.

2. CEĻOJUMU AĢENTŪRU REŽĪMS

Šis īpašais PVN režīms, kas noteikts PVN direktīvas 306.–310. pantā, tika ieviests nozares īpatnību dēļ. Ceļojumu aģentūru piedāvātie pakalpojumi parasti ietver pakalpojumu kompleksu, jo īpaši trešo personu veiktu pārvadāšanu un izmitināšanu trešo personu telpās. Šos kompleksos pakalpojumus ceļojumu aģentūras pārdod saviem klientiem savā vārdā. Šādos apstākļos ir īpaši grūti piemērot parastos noteikumus par nodokļa uzlikšanas vietu, summu, kurai uzliek nodokli, un priekšnodokļa atskaitīšanu sniegto pakalpojumu sarežģītības un atrašanās vietas dēļ.

Saskaņā ar PVN direktīvas 307. pantu visi darījumi, ko ceļojumu aģentūra veic saistībā ar ceļojumu, ir uzskatāmi par vienotu pakalpojumu. Summa, kurai uzliek nodokli, ir peļņas daļa, ko ceļojumu aģentūra guvusi, piegādājot komplekso ceļojumu, un līdz ar to ceļojumu aģentūrai nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli. Nodokļa uzlikšanas vieta ceļojumu aģentūras sniegtajiem pakalpojumiem ir tā vieta, kur ir tās saimnieciskās

¹ OV L 347, 11.12.2006., 1. lpp.

darbības pastāvīgā vieta vai kur tai ir pastāvīga iestāde, no kuras tā sniedz vienoto pakalpojumu, vai, ja tādas nav, tad tā vieta, kur ir tās pastāvīgā adrese vai kur ir ceļojumu aģenta parastā dzīvesvieta.

Īpašajam PVN režīmam ir divi mērķi:

- a) vienkāršot ES PVN noteikumu piemērošanu šīm piegādēm, jo īpaši, lai ceļojumu aģentūrai nebūtu jāreģistrējas kā PVN maksātājam katrā dalībvalstī, kurā tiek sniegti ceļojumu aģentūras iegādātie pakalpojumi;
- b) nodrošināt, ka PVN ieņēmumi tiek novirzīti uz dalībvalsti, kurā notiek katra vienotās piegādes komponenta galapatēriņš, un ka PVN ieņēmumi par pakalpojumiem, ko izmanto ceļojuma laikā, piemēram, viesnīcām, restorāniem vai transporta pakalpojumiem, tiek novirzīti uz dalībvalsti, kurā ceļotājs saņem pakalpojumu, un ka PVN par ceļojumu aģentūras peļņas daļu atgriežas atpakaļ tajā dalībvalstī, kurā ceļojumu aģentūra veic uzņēmējdarbību.

3. PIEPRASĪJUMS

Dānija saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu pieprasa, lai Padome pēc Komisijas priekšlikuma atļautu tai piemērot īpašu pasākumu, atkāpjoties no PVN direktīvas 308. panta, attiecībā uz tās summas noteikšanu, kurai uzliek nodokli un kura piemērojama saskaņā ar ceļojumu aģentūras īpašo režīmu, ja personas, kas iesaistās ceļojumu aģentūras veiktos darījumos, ir cieši saistītas. Šajos gadījumos pasažieru pārvadājumu izmaksas, kas jāņem vērā, aprēķinot ceļojumu aģentūras peļņas daļu, ir nevis maksājums nodokļa maksātājam, kas ir cieši saistīts, bet gan maksājums, ko saņēmis pēdējais uzņēmums darījumu ķēdē, kas nav cieši saistīts ar ceļojumu aģentūru.

Dānija apgalvo, ka šī atkāpes pasākuma ieviešana ir nepieciešama, lai apkarotu krāpšanu ceļojumu aģentūru nozarē. Vairākas ceļojumu aģentūras ir samazinājušas savu PVN maksājumu, izveidojot meitasuzņēmumus, kas iegādājas aviobiļetes no aviokompānijām, un pēc tam tās tiek pārdotas ceļojumu aģentūrai par mākslīgi augstu cenu. Tā rezultātā samazinās ceļojumu aģentūras peļņa un līdz ar to arī nodokļu bāze ir mazāka. Savukārt meitasuzņēmums parasti gūst neparasti augstu peļņas daļu. Tomēr Dānijā starptautisko aviobiļešu iegāde un pārdošana ir pasažieru pārvadājumi, kam piemēro nulles likmi. Šā iemesla dēļ meitasuzņēmumam nav deklarējama vai maksājama PVN par šiem pirkumiem un pārdošanu.

Dānijas Nodokļu aģentūra lēš, ka PVN zaudējumi šīs prakses dēļ ir palielinājušies no 3,5 miljoniem DKK 2014. gadā līdz 25,0 miljoniem DKK 2017. gadā. Domājams, ka turpmākajos gados šie zaudējumi turpinās palielināties. Turklāt šī ļaunprātīgā prakse sniedz konkurences priekšrocības tām ceļojumu aģentūrām, kuras to jau izmanto, liekot citām ceļojumu aģentūrām īstenot to pašu ļaunprātīgo praksi, lai saglabātu konkurētspēju.

Nosakot, ka izmaksas, ko izmanto ceļojumu aģentūras peļņas aprēķināšanai, būs pēdējā darījumu ķēdē esošā uzņēmuma, kas nav cieši saistīts ar ceļojumu aģentūru, saņemtais maksājums, Dānija ierobežotu šo ļaunprātīgo praksi ceļojumu aģentūru nozarē.

4. KOMISIJAS VIEDOKLIS

Saņemot pieprasījumus saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu, Komisija tos pārbauda, lai pārliecinātos, vai ir izpildīti pamatnosacījumi atkāpes piešķiršanai, tas ir, vai ierosinātais īpašais pasākums vienkāršo procedūras nodokļu maksātājiem un/vai nodokļu administrācijai un vai ar šādu pasākumu var novērst konkrētu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Lai panāktu, ka atkāpes netraucē vispārējās PVN sistēmas darbību, ka atkāpju tvērums ir ierobežots un tās ir nepieciešamas un samērīgas, Komisija šajā jautājumā vienmēr bijusi rezervēta un piesardzīga.

Tādēļ ikviena atkāpe no noteikumiem par ceļojumu aģentūru režīmu var būt tikai galējs līdzeklis un ārkārtas pasākums, un ir jāsniedz garantijas par piešķirtās atkāpes nepieciešamību un ārkārtas raksturu.

No pieprasījuma izriet, ka pasākuma mērķis ir novērst ļaunprātīgu samazināšanas praksi attiecībā uz peļņas daļu, kura kalpo par nodokļa bāzi darījumiem, uz kuriem attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām. Šis samazinājums ir saistīts ar to, ka starptautisko aviobiļešu piegāde Dānijā ir ar nulles likmi un tādējādi par šīm piegādēm netiek deklarēts vai maksāts PVN. Citiem vārdiem sakot, uz šādām piegādēm neattiektos īpašais režīms ceļojumu aģentūrām Dānijā. Komisijas dienesti nepiekrīt novērtējumam, ka uz šādām piegādēm neattiektos īpašais režīms ceļojumu aģentūrām un tādēļ uz tām varētu attiecināt atbrīvojumu, kas piemērojams pasažieru pārvadājumiem.

EST lietā *Madgett and Baldwin*² ir norādījusi, ka īpašā režīma ceļojumu aģentūrām un ceļojumu rīkotājiem pamatā esošie iemesli ir vienlīdz pamatoti, ja tirgotājs nav ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs šo jēdzienu parastajā nozīmē, bet veic identiskus darījumus saistībā ar citu darbību, piemēram, ir viesnīcnieks. Ja Sestās PVN direktīvas 26. pantu (tagad – PVN direktīvas 306.–310. pants) interpretētu tādējādi, ka tas attiecas tikai uz tirgotājiem, kas ir ceļojumu aģenti vai ceļojumu rīkotāji šo jēdzienu parastajā nozīmē, tas nozīmētu, ka identiskiem pakalpojumiem tiktu piemēroti dažādi noteikumi atkarībā no uzņēmēja formālās kvalifikācijas.

Turklāt EST lietā *Alpenchalets Resorts*³ lēma, ka ceļojumu aģentūras veikta brīvdienu mītnes piegāde, kas iznomāta no citiem nodokļa maksātājiem, vai šāda brīvdienu mītnes piegāde apvienojumā ar papildu papildpakalpojumu sniegšanu neatkarīgi no šo

² 1998. gada 22. oktobra spriedums, *Madgett and Baldwin*, EU:C:1998:496.

³ 2018. gada 19. decembra spriedums, *C-522/17, Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

papildpakalpojumu nozīmīguma katrā gadījumā, ir vienots pakalpojums, uz kuru attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām.

Jāatzīmē, ka EST lietās *Commission v Spain*⁴ un *Commission v Germany*⁵ paziņoja, ka īpašais režīms attiecas ne tikai uz pakalpojumiem, ko tieši sniedz ceļotājam, bet arī uz pakalpojumiem, ko sniedz jebkuram klientam, tostarp arī uz darījumiem starp uzņēmumiem.

Līdz ar to uz vienkāršu aviobiļešu piegādi, ko veic ceļojumu aģentūra vai ceļojumu rīkotājs, attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām. Ja šādu darījumu veic nodokļa maksātājs, kas nav ceļojumu aģentūra vai ceļojumu rīkotājs, kā tas ir ceļojumu aģentūras meitasuzņēmuma gadījumā, arī uz to attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām. Tas, ka klients nav ceļotājs, neliedz piemērot īpašo režīmu.

EST arī lietā *Alpenchalets Resorts* norādīja, ka darījumi, ko ceļojumu aģentūra veic saistībā ar ceļojumu, nodokļu režīma nolūkā tiek uzskatīti par vienotu pakalpojumu, ko ceļojumu aģentūra sniedz ceļotājam. No tā izriet – tā kā uz brīvdienu mītnu nodrošināšanas pakalpojumu attiecas īpašais režīms ceļojumu aģentūrām, tad tā nodokļu režīms ir nevis noteikumi, kas piemērojami brīvdienu mītnu nodrošināšanai, bet gan īpašais režīms, kurš PVN direktīvā noteikts vienotā pakalpojuma sniegšanai, ko veic ceļojumu aģentūra.

Līdz ar to meitasuzņēmuma veikta aviobiļešu piegāde, uz ko jau attiecas ceļojumu aģentūru režīms, nevar tikt uzskatīta par nulles likmes pasažieru pārvadājumiem. Šai piegādei tiks uzlikts nodoklis saskaņā ar šo režīmu, kas nozīmē pamatlikmes piemērošanu un tās summas noteikšanu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar PVN direktīvas 308. pantu.

Nemot vērā iepriekš minēto, Komisija ir secinājusi, ka atkāpe, kas ļauj summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar ceļojumu aģentūras režīmu aprēķināt ceļojumu aģentūrai, kurai būtu jāpamatojas uz maksājumu, ko saņēmis pēdējais uzņēmums darījumu ķēdē, kas nav cieši saistīts ar ceļojumu aģentūru, nav uzskatāma par piemērotu risinājumu, lai novērstu ļaunprātīgu praksi šajā nozarē.

Tā vietā Dānijai būtu jānodrošina, ka ceļojumu aģentūru režīma noteikumus piemēro arī darījumiem, ko veic meitasuzņēmumi, kuri darbojas kā starpnieki.

Kopumā Komisija vēlas norādīt, ka tā pašlaik izvērtē īpašā režīma ceļojumu aģentūrām piemērošanu un īstenošanu dalībvalstīs⁶. Sabiedriskā apspriešana tiešsaistē būs devusi

⁴ 2013. gada 26. septembra spriedums, C-189/11 et al., *Commission v Spain*, EU:C:2013:587.

⁵ 2018. gada 8. februāra spriedums, C-380/16, *Commission v Germany*, EU:C:2018:76.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>

iespēju dalībvalstu iestādēm, uzņēmumiem un plašākai sabiedrībai sniegt ieguldījumu šajā novērtējumā.

5. SECINĀJUMS

Ņemot vērā iepriekš minētos apstākļus, Komisija iebilst pret Dānijas pieprasījumu.