EUROPOS
KOMISIJA

Briuselis, 2020 05 06
COM(2020) 168 final

KOMISIJOS KOMUNIKATAS TARYBAI

pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 395 straipsnį

1. PAGRINDINIAI FAKTAI

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[1] (toliau – PVM direktyva) 395 straipsnį Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei taikyti specialias priemones, kuriomis nukrypstama nuo tos direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių slėpimui ar vengimui. Kadangi pagal šią procedūrą nustatoma nuo bendrų PVM principų nukrypti leidžianti nuostata, laikantis nusistovėjusios Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (ESTT) praktikos tokia nukrypti leidžianti nuostata turėtų būti proporcinga, o jos taikymo sritis – ribota.

Raštu (jį Komisija užregistravo 2020 m. vasario 10 d.), Danija paprašė leidimo taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo PVM direktyvos 308 straipsnio. Vadovaudamasi PVM direktyvos 395 straipsnio 2 dalimi, 2020 m. kovo 10 d. raštu Komisija apie Danijos prašymą pranešė kitoms valstybėms narėms. 2020 m. kovo 11 d. raštu Komisija pranešė Danijai turinti visą informaciją, kuri, Komisijos nuomone, yra būtina prašymui įvertinti.

Paprastai, vadovaujantis PVM direktyvos 308 straipsniu, apmokestinamoji vertė pagal specialią kelionių agentūroms skirtą apmokestinimo schemą yra kelionių agentūros marža, t. y. visos sumos be PVM, kurią turi sumokėti keleivis, ir kelionių agentūros patirtų faktinių išlaidų įsigyjant kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas. Nukrypti leidžiančios nuostatos, kurios paprašė Danija, tikslas – nustatyti taisyklę, pagal kurią būtų nustatomos keleivių vežimo išlaidos, į kurias reikia atsižvelgti apskaičiuojant kelionių agentūros pelno maržą, jei sandorių grandinėje yra šalių, kurios yra glaudžiai susijusios. Šios išlaidos – tai mokėjimas, kurį gauna paskutinė grandinės įmonė, kuri nėra glaudžiai susijusi su kelionių agentūra.

2. KELIONIŲ AGENTŪROMS SKIRTA APMOKESTINIMO SCHEMA

Ši PVM direktyvos 306–310 straipsniuose nustatyta speciali PVM schema buvo pradėta taikyti dėl ypatingo sektoriaus pobūdžio. Kelionių agentūrų siūlomas paslaugas paprastai sudaro paslaugų paketas, visų pirma iš trečiųjų šalių įsigytos vežimo ir apgyvendinimo paslaugos. Tada šiuos paketus kelionių agentūros savo vardu parduoda savo klientams. Šiomis aplinkybėmis dėl teikiamų paslaugų sudėtingumo ir jų teikimo vietos ypač sunku taikyti įprastas apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės ir pirkimo mokesčio atskaitos taisykles.

Pagal PVM direktyvos 307 straipsnį visi kelionių agentūros su kelione susiję sandoriai laikomi viena paslauga. Apmokestinamoji vertė yra pelno marža, kurią kelionių agentūra gauna už suteiktą kelionių paketą, todėl kelionių agentūra neturi teisės atskaityti pirkimo PVM. Kelionių agentūros teikiamų paslaugų apmokestinimo vieta yra ten, kur ji yra

[1] OL L 347, 2006 12 11, p. 1.

įsteigusi savo verslą arba kur turi nuolatinį verslo padalinį, iš kurio teikia vieną paslaugą, arba, jei tai neįmanoma, ten, kur ji turi nuolatinį adresą arba kur paprastai reziduoja.

Specialia PVM schema siekiama dviejų tikslų:

a) supaprastinti ES PVM taisyklių taikymą šių paslaugų teikimui, visų pirma siekiant, kad kelionių agentūrai nereikėtų registruotis PVM mokėtoja kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje teikiamos kelionių agentūros įsigytos paslaugos;

b) užtikrinti, kad PVM pajamos tektų valstybei narei, kurioje galutinai naudojamasi kiekviena atskira vienos teikiamos paslaugos sudedamąja dalimi, PVM pajamos iš paslaugų, kuriomis naudojamasi kelionės metu, pavyzdžiui, viešbučių, restoranų ar vežimo, tektų valstybei narei, kurioje keliautojas gauna paslaugą, o kelionių agentūros maržos PVM grįžtų į valstybę narę, kurioje yra įsisteigusi kelionių agentūra.

3. PRAŠYMAS

Pagal PVM direktyvos 395 straipsnį Danija prašo, kad Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, leistų jai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo PVM direktyvos 308 straipsnio, – nustatyti apmokestinamąją vertę, taikytiną pagal specialią kelionių agentūroms skirtą apmokestinimo schemą, kai šalys, dalyvaujančios kelionių agentūros sudarytuose sandoriuose, yra glaudžiai susijusios. Šiais atvejais keleivių vežimo išlaidos, į kurias reikia atsižvelgti apskaičiuojant kelionių agentūros pelno maržą, turėtų būti ne mokėjimas apmokestinamajam asmeniui, kuris yra glaudžiai susijęs, o mokėjimas, kurį gavo paskutinė sandorių grandinės įmonė, kuri nėra glaudžiai susijusi su kelionių agentūra.

Danija teigia, kad nukrypti leidžianti priemonė būtina siekiant kovoti su sukčiavimu kelionių agentūrų sektoriuje. Kelios kelionių agentūros sumažino savo mokamą PVM sumą įsteigdamos patronuojamąsias įmones, kurios iš oro transporto bendrovių perka lėktuvo bilietus, o po to juos parduoda kelionių agentūrai už dirbtinai padidintą kainą. Dėl to mažėja kelionių agentūros pelnas, taigi taikoma mažesnė mokesčio bazė. Savo ruožtu patronuojamoji įmonė gauna neįprastai didelę pelno maržą. Tačiau keleivių vežimui perkamiems ir parduodamiems tarptautinių oro transporto bendrovių lėktuvo bilietams Danijoje taikomas nulinis tarifas. Dėl šios priežasties patronuojamoji įmonė neturi šių pirkimų ir pardavimų deklaruoti ar mokėti už juos PVM.

Danijos mokesčių inspekcija apskaičiavo, kad dėl šios praktikos PVM nuostoliai padidėjo nuo 3,5 mln. DKK 2014 m. iki 25,0 mln. DKK 2017 m. Labai panašu, kad šie nuostoliai ateinančiais metais dar didės. Be to, toks piktnaudžiavimas suteikia konkurencinį pranašumą kelionių agentūroms, kurios juo jau naudojasi, ir verčia kitas kelionių agentūras imtis tokių pačių piktnaudžiavimo veiksmų, kad išliktų konkurencingos.

Nustatydama, kad paskutinės sandorių grandinės įmonės, kuri nėra glaudžiai susijusi su kelionių agentūra, gautas mokėjimas bus išlaidos, naudojamos kelionių agentūros maržai

apskaičiuoti, Danija pažabotų šiuos piktnaudžiavimo veiksmus kelionių agentūrų sektoriuje.

4. KOMISIJOS NUOMONĖ

Gavusi prašymus pagal PVM direktyvos 395 straipsnį, Komisija juos išnagrinėja, siekdama užtikrinti, kad būtų įvykdytos pagrindinės tokios nukrypti leidžiančios nuostatos suteikimo sąlygos, t. y. ar dėl siūlomos specialios priemonės supaprastės apmokestinimo tvarka apmokestinamiesiems asmenims ir (arba) mokesčių administratoriams, ar pasiūlymu užkertamas kelias tam tikrų formų mokesčių slėpimui ar vengimui. Šiuo atveju Komisija visada laikėsi ribojančio, atsargaus požiūrio, siekdama užtikrinti, kad nukrypti leidžiančiomis nuostatomis nebūtų trikdomas bendros PVM sistemos veikimas ir kad jų taikymo sritis būtų ribota, jos būtų būtinos ir proporcingos.

Todėl nuo kelionių agentūroms skirtos apmokestinimo schemos taisyklių nukrypti leidžianti nuostata gali būti tik kraštutinė ir nepaprastoji priemonė; taip pat turi būti teikiamos garantijos dėl nustatytos nukrypti leidžiančios nuostatos būtinumo ir išimtinio pobūdžio.

Iš prašymo matyti, kad priemone siekiama kovoti su piktnaudžiavimo veiksmais – maržos, kuri naudojama kaip sandorių, kuriems taikoma speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema, mokesčio bazė, mažinimu. Šį mažinimą lėmė tai, kad Danijoje teikiamai tarptautinių oro bendrovių lėktuvo bilietų nupirkimo paslaugai taikomas nulinis tarifas, todėl už šias paslaugas PVM nedeklaruojamas ar nemokamas. Kitaip tariant, Danijoje taip teikiamoms paslaugoms nebūtų taikoma speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema. Komisijos tarnybos nesutinka su vertinimu, kad tokioms paslaugoms nebūtų taikoma speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema, todėl joms galėtų būti taikoma keleivių vežimui taikoma išimtis.

ESTT byloje *Madgett ir Baldwin*[2] nurodė, kad motyvai, būdingi specialiai kelionių agentūroms ir kelionių organizatoriams skirtai apmokestinimo schemai, galioja ir tuo atveju, kai nebūdami kelionių agentūromis arba kelionių organizatoriais bendrąja šių žodžių prasme ūkio subjektai, vykdydami kitokią veiklą, įgyvendina identiškus sandorius. Iš tikrųjų, jei Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnis (dabar PVM direktyvos 306–310 straipsniai) būtų taikomas vien tik ūkio subjektams, kurie yra kelionių agentūros arba kelionių organizatoriai bendrąja šių žodžių prasme, tai, atsižvelgiant į formalų ūkio subjekto statusą, identiškoms paslaugoms būtų taikomos skirtingos nuostatos.

Be to, ESTT byloje *Alpenchalets Resorts*[3] nusprendė, kad tiek kelionių agentūros atskirai suteikiama atostogų būsto, kurį ji išsinuomojo iš kito apmokestinamojo asmens, paslauga,

[2] 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin*, C-94/97, EU:C:1998:496.

[3] 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Alpenchalets Resorts*, C-522/17, EU:C:2018:1032.

tiek tokio atostogų būsto suteikimo paslauga kartu teikiant papildomų paslaugų, neatsižvelgiant į jų svarbą, yra viena paslauga, kuriai taikoma speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema.

Reikėtų pažymėti, kad ESTT bylose *Komisija prieš Ispaniją*[4] ir *Komisija prieš Vokietiją*[5] nurodė, kad speciali schema taikoma ne tik tiesiogiai keliautojui teikiamoms paslaugoms, bet ir bet kuriam klientui teikiamoms paslaugoms, įskaitant įmonių tarpusavio sandorius.

Todėl speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema taikoma vien tik kelionių agentūros ar kelionių organizatoriaus teikiamai lėktuvo bilietų nupirkimo paslaugai. Kai tokį sandorį sudaro apmokestinamasis asmuo, kuris nėra kelionių agentūra ar kelionių organizatorius, kaip yra kelionių agentūros patronuojamosios įmonės atveju, jam taip pat bus taikoma speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema. Tai, kad klientas nėra keliautojas, netrukdo taikyti specialios schemos.

ESTT byloje *Alpenchalets Resorts* taip pat nurodė, kad kelionių agentūrų vykdomi su kelione susiję sandoriai mokesčių tikslais laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių agentūra. Kadangi apgyvendinimo atostogų būste paslaugai taikoma speciali kelionių agentūroms skirta apmokestinimo schema, tai jos apmokestinimo tvarką lemia ne apgyvendinimui atostogų būste taikomos taisyklės, o PVM direktyvoje nustatyta speciali schema, skirta kelionių agentūrų teikiamai vienai paslaugai.

Todėl patronuojamosios įmonės teikiama lėktuvo bilietų nupirkimo paslauga, kuriai jau taikoma kelionių agentūroms skirta schema, negali būti laikoma keleivių vežimu, kuriam taikomas nulinis tarifas. Tos paslaugos teikimas bus apmokestinamas pagal schemą, pagal kurią taikomas standartinis tarifas ir nustatoma apmokestinamoji vertė pagal PVM direktyvos 308 straipsnį.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta pirmiau, Komisija padarė išvadą, kad nukrypti leidžianti nuostata, pagal kurią leidžiama apmokestinamąją vertę pagal kelionių agentūroms skirtą apmokestinimo schemą apskaičiuoti kelionių agentūrai, kuri savo išlaidas turi pagrįsti mokėjimu, kurį gavo paskutinė sandorių grandinės įmonė, glaudžiai nesusijusi su kelionių agentūra, nėra tinkamas sprendimas siekiant kovoti su piktnaudžiavimu šiame sektoriuje.

Vietoj to Danija turėtų užtikrinti, kad kelionių agentūroms skirtos apmokestinimo schemos nuostatos taip pat būtų taikomos sandoriams, kuriuos vykdo patronuojamosios įmonės, veikiančios kaip tarpininkai.

[4] 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Ispaniją*, C-189/11, EU:C:2013:587.

[5] 2018 m. vasario 8 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją*, C-380/16, EU:C:2018:76.

Apskritai Komisija norėtų atkreipti dėmesį į tai, kad šiuo metu ji vertina specialios kelionių agentūroms skirtos apmokestinimo schemos taikymą ir įgyvendinimą valstybėse narėse[6]. Viešos konsultacijos internetu suteiks galimybę valstybių narių valdžios institucijoms, įmonėms ir plačiajai visuomenei dalyvauti šiame vertinime.

5. IŠVADA

Remdamasi išdėstytais argumentais, Komisija Danijos prašymui nepritaria.

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