

Briselē, 22.10.2012
COM(2012) 605 final

KOMISIJAS ZIŅOJUMS PADOMEI

**par nodokļa uzlikšanas vietu attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu, tostarp
restorānu pakalpojumu, sniegšanu pasažieriem kuģos, gaisa kuģos, vilcienos vai
autobusus, sagatavots saskaņā ar 37. panta 3. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra
Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu**

KOMISIJAS ZIŅOJUMS PADOMEI

par nodokļa uzlikšanas vietu attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu, tostarp restorānu pakalpojumu, sniegšanu pasažieriem kuģos, gaisa kuģos, vilcienos vai autobusus, sagatavots saskaņā ar 37. panta 3. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu

SATURS

1.	Pamatinformācija par ziņojumu un tajā aplūkotajiem jautājumiem	3
2.	Apraksts par pašreizējiem noteikumiem, kas reglamentē preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu transportlīdzekļos	3
2.1.	Vajadzība pēc īpašiem noteikumiem, kas reglamentē preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu transportlīdzekļos	3
2.2.	Preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vieta	4
2.3.	Atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz transportlīdzekļos piegādātām precēm un sniegtiem pakalpojumiem	4
3.	Galvenās konstatētās problēmas	5
3.1.	Konkrētu jēdzienu piemērošana un izpratne	5
3.1.1.	Jēdziens "posms Kopienas iekšienē" attiecībā uz Kopienas teritorijā veiktu pasažieru pārvadājumu	5
3.1.2.	Jēdziena "apstāšanās" izpratne	6
3.1.3.	Jēdzieni "patēriņš transportlīdzeklī" un "restorānu un ēdināšanas pakalpojumi"	6
3.2.	Pakalpojumi, kas nav ēdināšanas un restorānu pakalpojumi	7
3.3.	Nodokļa atbrīvojuma piemērošanas apmērs	7
3.4.	Konkrēti ieinteresēto personu uzsvērti jautājumi	7
3.5.	Īpaša situācija — preču piegāde un pakalpojumu sniegšana kuģos kruīza braucienu laikā	8
4.	Turpmākā virzība	8

1. PAMATINFORMĀCIJA PAR ZIŅOJUMU UN TAJĀ APLŪKOTAJIEM JAUTĀJUMIEM

Saskaņā ar 37. panta 3. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu¹ (turpmāk "PVN direktīva") vajadzības gadījumā, pievienojot attiecīgus priekšlikumus, Komisija iespējami īsākā laikā sniedz Padomei ziņojumu par nodokļa uzlikšanas vietu attiecībā uz to preču piegādi, ko patērē kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos, un pakalpojumu sniegšanu, tostarp restorānu pakalpojumu sniegšanu pasažieriem kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos.

Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvai 2008/8/EK² (ar ko grozīja PVN direktīvu, jo īpaši attiecībā uz noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas vietu) bija pievienota šāda protokolā iekļaujama deklarācija: "Padome un Komisija piekrīt, ka šis priekšlikums neskar pārskatīšanu attiecībā uz vietu, kur uzliek nodokļus precēm, ko piegādā patēriņam, un pakalpojumiem, tostarp restorānu pakalpojumiem, kurus sniedz pasažieriem uz kuģa, gaisa kuģos vai vilcienos, kā minēts Direktīvas 2006/112/EK 37. pantā. Uzdevums pārskatīt nozīmē pārskatīt arī pakalpojumus, ko sniedz uz kuģiem (tostarp uz kruīza kuģiem), un ir attiecināms arī uz jaunajiem noteikumiem par vietu Direktīvas 2006/112/EK 57. pantā."

Šajā ziņojumā uzmanība galvenokārt veltīta nodokļa uzlikšanas vietas noteikšanai precēm, ko piegādā patēriņam, un pakalpojumiem, tostarp restorānu pakalpojumiem, ko sniedz pasažieriem kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos. Tomēr, lai iegūtu pilnīgu priekšstatu par šo tirgus segmentu, tajā aplūkoti arī tādi jautājumi kā minētajos transportlīdzekļos piegādātajām vēlākam patēriņam paredzētajām precēm piemērojamais režīms, autobusus piegādātās preces un sniegtie pakalpojumi, kā arī atbrīvojumi, ko šobrīd piemēro šajā nozarē.

Šā ziņojuma sagatavošanas procesā Komisija veica vairākas darbības, lai iegūtu pēc iespējas plašāku pārskatu par situāciju nozarē. Pirmkārt, šajā nozarē aktīvie uzņēmumi tika aicināti novērtēt pašreizējo situāciju, tostarp problēmas, ar ko tie saskaras, un ieteikt iespējamus risinājumus nākotnei. Arī dalībvalstis tika aicinātas galvenajos vilcienos raksturot savu pašreizējo praksi un cerības attiecībā uz jomas attīstību. Visbeidzot, ārējs darbuzņēmējs³ veica ekspertu pētījumu (turpmāk "ekspertu pētījums"; minētais pētījums ir publicēts kopā ar šo ziņojumu).

2. APRAKSTS PAR PAŠREIZĒJIEM NOTEIKUMIEM, KAS REGLAMENTĒ PREČU PIEGĀDI UN PAKALPOJUMU SNIEGŠANU TRANSPORTLĪDZEKĻOS

2.1. Vajadzība pēc īpašiem noteikumiem, kas reglamentē preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu transportlīdzekļos

Preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas būtība ir nemainīga neatkarīgi no tā, vai preces piegādā vai pakalpojumus sniedz transportlīdzekļos vai citur. Taču, ja preces piegādā un pakalpojumus sniedz transportlīdzekļos, to fiziskā piegādes vai sniegšanas vieta mainās, jo preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana notiek uz "platformas", kas parasti pārvietojas no

¹ OV L 347, 11.12.2006., 1. lpp.

² OV L 44, 20.2.2008., 11. lpp.

³ "Ekspertu pētījums par sarežģījumiem, kas saistīti ar nodokļu uzlikšanu preču piegādei un pakalpojumu, tostarp restorānu un ēdināšanas pakalpojumu, sniegšanai patēriņam transportlīdzekļos", 2012. gada 8. februāris, pētījumu veica "PricewaterhouseCoopers".

vienas vietas uz citu. Citiem vārdiem sakot, preces un pakalpojumus netransportē nolūkā piegādāt vai sniegt, bet gan piegādā vai sniedz pārvietojoties.

Tāpēc, ņemot vērā īpašos apstākļus, kādos preces piegādā un pakalpojumus sniedz transportlīdzekļos, ir piemērojami īpaši noteikumi. To mērķis ir nodrošināt, lai nodokļi pēc iespējas lielākā mērā tiktu uzlikti patēriņa vietā, pārmērīgi nesarežģījot attiecīgo noteikumu piemērošanu.

Īpašu noteikumu piemērošana ir pamatota, taču jāuzsver, ka, lai gan preču piegāde un pakalpojumu sniegšana transportlīdzekļos notiek konkrētā vidē, ja preces tiek piegādātas un pakalpojumi tiek sniegti ES teritorijā, to radītais faktiskais patēriņš notiek tās teritorijā un šādai preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai principā nodokļi nebūtu jāpiemēro citādi nekā šādai preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai citviet ES.

2.2. Preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vieta

Saskaņā ar PVN direktīvas 37. panta 1. punktu un 57. panta 1. punktu, ja preču piegādi vai ēdināšanas un restorānu pakalpojumu sniegšanu veic kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos *"pasažieru pārvadājuma posmā, kas notiek Kopienas iekšienē"*, tad par piegādes vai sniegšanas vietu uzskata pasažieru pārvadājuma sākumpunktu.

Saskaņā ar 37. panta 2. punktu un 57. panta 2. punktu "posms" (turpmāk "posms Kopienas iekšienē") ir *"pārvadājuma posms, kas notiek bez apstāšanās ārpus Kopienas, starp pasažieru pārvadājuma sākumpunktu un galamērķi"*. "Sākumpunkts" ir *"pirmā paredzētā iekāpšanas vieta Kopienā, attiecīgos gadījumos pēc apstāšanās ārpus Kopienas"*. "Galamērķis" ir *"pēdējā paredzētā izkāpšanas vieta Kopienā pasažieriem, kuri iekāpuši kuģī, gaisa kuģī vai vilcienā Kopienā, attiecīgos gadījumos pirms apstāšanās ārpus Kopienas"*. Tas nozīmē, ka transportlīdzekļa pārvietošanās starp ES robežu un pirmo plānoto iekāpšanas vietu Kopienā daļēji notiek ārpus posma Kopienas iekšienē. Tas pats attiecas uz transportlīdzekļa pārvietošanās posmu starp pēdējo plānoto izkāpšanas vietu un ES robežu.

"Apstāšanās" ir apstāšanās, kas nav plānota iekāpšanas vai izkāpšanas vieta⁴.

37. panta 1. un 2. punktu piemēro visām precēm, kuras posmā Kopienas iekšienē piegādā kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos patēriņam transportlīdzeklī vai vēlākam patēriņam. 57. pantu piemēro tikai restorānu un ēdināšanas pakalpojumiem, ko faktiski sniedz kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos. Nav paredzēti īpaši noteikumi par citiem transportlīdzekļos sniegtiem pakalpojumiem.

Precēm, ko piegādā transportlīdzekļos, piegādei notiekot ārpus posma Kopienas iekšienē, piemēro PVN direktīvas 31. pantu. Minētais pants nosaka, ka, *"ja preces nenosūta un netransportē, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas piegādes brīdī"*. 31. pantu piemēro arī gadījumos, kad preces piegādā citu veidu transportlīdzekļos, piemēram, autobusus.

Ēdināšanas un restorānu pakalpojumiem, ko sniedz transportlīdzekļos, pakalpojumu sniegšanai notiekot ārpus posma Kopienas iekšienē, piemēro PVN direktīvas 55. pantu. Minētais pants nosaka, ka *"tādu restorānu un ēdināšanas pakalpojumu, kas nav pakalpojumi,*

⁴ Jautājumu par jēdziena "apstāšanās" nozīmi sīkāk iztirzāja Eiropas Savienības Tiesa 2005. gada 15. septembra spriedumā lietā C-58/04 *Antje Köhler/Finanzamt Düsseldorf-Nord*.

kurus faktiski sniedz uz kuģiem, gaisa kuģos vai vilcienos pasažieru pārvadāšanas posmā, kas notiek Kopienā, sniegšanas vieta ir vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana".

2.3. Atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz transportlīdzekļos piegādātām precēm un sniegtiem pakalpojumiem

PVN direktīvas 37. panta 3. punkts paredz, ka, *"kamēr nav pieņemti (..) priekšlikumi, dalībvalstis var atbrīvot vai turpināt atbrīvot no nodokļa ar iepriekšējā stadijā samaksāto PVN atskaitīšanu to preču piegādi, ko patērē (..)"* kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos, ja šīs preces ir piegādātas posmā Kopienas iekšienē.

Minētais noteikums paredz atbrīvojumu no nodokļa tikai attiecībā uz precēm, ko piegādā patēriņam transportlīdzeklī, un tas neattiecas uz precēm, ko pasažieriem piegādā vēlākam patēriņam. Noteikums neattiecas uz preču piegādi citos transportlīdzekļos, piemēram, autobusus, tāpēc, veicot šādu piegādi, nevar izmantot atbrīvojumu no nodokļa.

Atbrīvojumi no nodokļa nav paredzēti attiecībā uz transportlīdzekļos saņemtiem pakalpojumiem, piemēram, ēdināšanas un restorānu pakalpojumiem. Tomēr PVN direktīvas 371. pants un X pielikuma B daļas 10. punkts nosaka, ka viens no darījumiem, kam dalībvalstis drīkst turpināt piemērot atbrīvojumu no nodokļa, ir *"pasažieru pārvadājumi un — tiktāl, ciktāl pasažieru pārvadājumi ir atbrīvoti no nodokļa — preču, ko pasažieri ved sev līdzi, piemēram, bagāžas, mehānisko transportlīdzekļu, pārvadājumi, kā arī ar pasažieru pārvadājumiem saistītu pakalpojumu sniegšana"*. Tā ir *status quo* klauzula, ko var piemērot līdz galīgās kārtības pieņemšanai, un tā attiecas tikai uz dalībvalstīm, kuras to piemēroja 1978. gada 1. janvārī, vai dalībvalstīm, kuras pievienojās Savienībai pēc minētā datuma un kuras pievienojoties panāca konkrētas atkāpes noteikšanu (sk. 375.–390.b pantu). Lai gan ir pamats uzskatīt, ka, pamatojoties uz *status quo* klauzulu, atbrīvojumu no nodokļa varētu attiecināt uz ēdināšanas un restorānu pakalpojumiem, citi pakalpojumi — piemēram, kruīza braucienu laikā sniegti frizieru pakalpojumi — nav uzskatāmi par "pakalpojumiem, kas saistīti ar pasažieru pārvadāšanu".

3. GALVENĀS KONSTATĒTĀS PROBLĒMAS

Viena no galvenajām konstatētajām problēmām ir tas, ka dalībvalstis noteikumus piemēro dažādi. Ir acīmredzami, ka dalībvalstis dažādi piemēro atbrīvojumus no nodokļa un ka daži noteikumi netiek pilnībā ievēroti vai tiek interpretēti atšķirīgi. Ekspertu pētījums ir sniedzis skaidru priekšstatu par ieinteresēto personu norādītajām praktiskajām problēmām⁵. Situāciju galvenokārt sarežģī atšķirīgā noteikumu piemērošana, kas palielina uzņēmumiem radīto administratīvo slogu. Atbrīvojumu nesaskaņota piemērošana turklāt var izkropļot konkurenci.

3.1. Konkrētu jēdzienu piemērošana un izpratne

Ir konstatētas problēmas saistībā ar atsevišķiem jēdzieniem, kas lietoti PVN direktīvas 37. un 57. pantā. Lai gan šie jēdzieni ir definēti, dažas dalībvalstis šos jēdzienus piemēro atšķirīgi. Šķiet, ka tas jo sevišķi attiecas uz kuģiem un gaisa kuģiem, kas veic starptautiskus pārvadājumus.

Konkrētāk, dažos gadījumos valstu tiesību normas, ar ko īsteno 37. un 57. pantu, šķiet, neattiecas uz visiem trim transportlīdzekļu veidiem (kuģiem, gaisa kuģiem un vilcieniem).

⁵ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 48.–50., 55. un 58. lpp.

Tiesību normas attiecībā uz autobusiem visās dalībvalstīs ir pareizas. Tomēr ir radušās zināmas šaubas par šo normu pareizu piemērošanu praksē un to piemērošanas kontroles iespējām.

3.1.1. Jēdziens "posms Kopienas iekšienē" attiecībā uz Kopienas teritorijā veiktu pasažieru pārvadājumu

Vismaz trijās dalībvalstīs jēdziena "posms Kopienas iekšienē" definīcija nav pilnīgi skaidra⁶. Parasti trūkst atsevišķu definīcijas elementu — piemēram, nav definēti jēdzieni "sākumpunkts" un/vai "galamērķis" vai lietotā definīcija ir nepilnīga. Vienā dalībvalstī jēdziens "posms Kopienas iekšienē" vispār nav definēts.

Piecās dalībvalstīs lielākā vai mazākā mērā preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai transportlīdzekļos uzliek nodokli ārpus attiecīgo valstu teritorijas neatkarīgi no tā, kur — posmā Kopienas iekšienē vai ārpus tā — šīm precēm un pakalpojumiem būtu uzliekams nodoklis saskaņā ar noteikumiem⁷.

Ar Padomes Īstenošanas regulu (ES) Nr. 282/2011 (turpmāk "PVN īstenošanas regula"⁸) ir ieviesti atsevišķi precizējumi, tomēr jēdzienu nošķiršana joprojām ir problemātiska un rada piemērotus apstākļus kļūdainai jēdzienu interpretēšanai un nekonsekvencei.

3.1.2. Jēdziena "apstāšanās" izpratne

Dalībvalstīs ir novērojama atšķirīga izpratne par jēdzienu "apstāšanās" salīdzinājumā ar tādiem jēdzieniem kā "pirmā iekāpšanas vieta ES iekšienē" vai "pēdējā izkāpšanas vieta ES iekšienē". Vismaz desmit dalībvalstīs nošķirums, šķiet, nav pareizs⁹. Saskaņā ar ekspertu pētījumu dažās dalībvalstīs situācija, kad pasažieri var izkāpt no transportlīdzekļa, lai apmeklētu kādu vietu, un pēc ekskursijas atgriezties transportlīdzeklī, lai turpinātu braucienu, tiek uzskatīta par pasažieru izkāpšanu un iekāpšanu. Tas jo sevišķi attiecas uz kruīza braucienų nozari.

Situācija, kad transportlīdzeklī nevar iekāpt jauni pasažieri un neviens no transportlīdzekļa pasažieriem nevar neatgriezeniski pamest kuģi, ir uzskatāma nevis par iekāpšanu vai izkāpšanu, bet gan par apstāšanos. Ja apstāšanos uzskata par pirmo iekāpšanas vietu vai pēdējo izkāpšanas vietu, var rasties sarežģījumi, jo atšķirīgas jēdziena "posms Kopienas iekšienē" izpratnes dēļ vienu un to pašu preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai uzlikt nodokli var vēlēties vairāk nekā viena dalībvalsts.

Visbeidzot, jēdziena "neplānota apstāšanās" izpratne var radīt līdzīgus sarežģījumus. Tomēr ekspertu pētījumā nav apkopota informācija par šo jautājumu.

3.1.3. Jēdzieni "patēriņš transportlīdzeklī" un "restorānu un ēdināšanas pakalpojumi"

Ekspertu pētījumā tika konstatēts, ka ar šiem jēdzieniem ir saistītas zināmas problēmas.

Patēriņš transportlīdzeklī. PVN direktīvā nav sniegta šā jēdziena definīcija, un tikai dažas dalībvalstis ir sniegušas oficiālus norādījumus, kas dažādās dalībvalstīs turklāt atšķiras.

⁶ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 39.–40. un 42.–43. lpp.

⁷ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 42.–43. un 52.–55. lpp.

⁸ Sk. īpaši 35.–37. pantu.

⁹ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 40. un 42.–43. lpp.

Ēdināšanas un restorānu pakalpojumi. Skaidra definīcija ir pieejama tikai kopš 2011. gada 1. jūlija¹⁰. Pirms tam šā jēdziena izpratnes pamatā bija Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk "EST") norādījumi, jo īpaši tās spriedums *Faaborg-Gelting Linien* lietā¹¹. Šis jēdziens tika sīkāk iztirzāts *Bog* lietā¹², kurā EST pieņēma spriedumu 2011. gada 10. martā; šajā spriedumā tika sīkāk precizēts, kādam jābūt pietiekamu atbalsta pakalpojumu līmenim, lai pakalpojumus uzskatītu par ēdināšanas pakalpojumiem. Šo neseno norīšu dēļ jēdziena definēšana varētu radīt mazāk problēmu. Tomēr nevar izslēgt iespēju, ka jēdziens būs vēl jāprecizē, jo īpaši tāpēc, lai PVN īstenošanas regulu saskaņotu ar jaunāko judikatūru.

3.2. Pakalpojumi, kas nav ēdināšanas un restorānu pakalpojumi

Tā kā 55. un 57. pants attiecas tikai uz ēdināšanas un restorānu pakalpojumiem un tikai šiem pakalpojumiem nodoklis tiek uzlikts saskaņā ar iepriekš izklāstītajiem īpašajiem noteikumiem, visiem pārējiem pakalpojumiem būtu jāpiemēro vienādi noteikumi neatkarīgi no tā, vai tos sniedz transportlīdzekļos. Ir radušies daži jautājumi, it īpaši attiecībā uz personai sniegtiem pakalpojumiem (piemēram, frizieru, skaistumkopšanas u. tml. pakalpojumiem), bet līdz šim vēl nav bijis iespējams skaidri nošķirt pakalpojumus, kuriem būtu jāpiemēro īpašs noteikums.

3.3. Nodokļa atbrīvojuma piemērošanas apmērs

Viena dalībvalstu grupa piemēro atbrīvojumu no nodokļa precēm, kas paredzētas patēriņam kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos, kā noteikts PVN direktīvas 37. panta 3. punktā. Tomēr vismaz divas dalībvalstis paredz iespēju piemērot atbrīvojumu no nodokļa arī tādu preču piegādei kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos, kuras piegādā Kopienas teritorijā, bet ārpus posma Kopienas iekšienē, lai gan PVN direktīvas 37. panta 3. punkts to neatļauj¹³.

Turklāt šķiet, ka astoņas dalībvalstis piemēro atbrīvojumu no nodokļa arī pakalpojumiem, ko pasažieriem sniedz kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos, jo īpaši restorānu un ēdināšanas pakalpojumiem¹⁴. Komisija uzskata, ka 37. pants paredz iespēju piemērot atbrīvojumu no nodokļa precēm, ko piegādā patēriņam kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos, tikai tad, ja piegāde tiek veikta posmā Kopienas iekšienē. 37. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams ne precēm vēlākam patēriņam, ne pakalpojumiem. Šādos gadījumos atbrīvojumu no nodokļa var piemērot tikai saskaņā ar 371. pantu un X pielikuma B daļas 10. punktu, kas paredz dalībvalstīm iespēju turpināt piemērot atbrīvojumu no nodokļa "*tiktāl, ciktāl pasažieru pārvadājumi ir atbrīvoti no nodokļa — (...) ar pasažieru pārvadājumiem saistītu pakalpojumu sniegšanai*". Piecas dalībvalstis piemēro noteikumus par preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas vietu tādā veidā, ka, šķiet, kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos piegādātām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem tās dažādā mērā neuzliek nekādus nodokļus¹⁵. Tās uzskata, ka šāda

¹⁰ Saskaņā ar PVN īstenošanas regulas 6. pantu "restorānu un ēdināšanas pakalpojumi ir pakalpojumi, kuros ietilpst sagatavotas vai nesagatavotas pārtikas un/vai dzērienu, ko izmanto cilvēku uzturā, piegāde, kā arī pamatoti atbalsta pakalpojumi, kas nodrošina to tūlītēju patēriņu. Pārtikas un/vai dzērienu nodrošināšana ir tikai viens no komponentiem kopējā sniegunā, kurā dominē pakalpojumi. Restorānu pakalpojumi ir šādu pakalpojumu sniegšana pakalpojumu sniedzēja telpās, un ēdināšanas pakalpojumi ir šādu pakalpojumu sniegšana ārpus pakalpojumu sniedzēja telpām".

¹¹ EST 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien a/s / Finanzamt Flensburg*.

¹² Apvienotās lietas C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09, EST 2011. gada 10. marta spriedums lietā *Bog* un citi / *Finanzamt Burgdorf, Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Minden un Detmold*

¹³ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 52. un 53. lpp.

¹⁴ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 54. un 55. lpp.

¹⁵ Plašāku informāciju sk. ekspertu pētījuma 4. nodaļā, jo īpaši 42.–43. un 52.–55. lpp.

preču piegāde un pakalpojumu sniegšana ir ārpus PVN piemērošanas teritorijas. Līdz ar to tām nav nepieciešami īpaši noteikumi, kas paredzētu atbrīvojumu no nodokļa.

Noteikumi par PVN piemērošanas teritoriju vai atbrīvojumu no nodokļa, šķiet, tiek nepareizi piemēroti tikai kuģiem un gaisa kuģiem. Vilcieniem un autobusiem noteikumus visās dalībvalstīs, šķiet, piemēro pareizi. Atšķirības starp dažādās dalībvalstīs piemērotajiem nodokļiem tiek uzskatītas par vienu no galvenajām pašreizējās situācijas problēmām, jo tās var atstāt būtisku negatīvu ietekmi uz iesaistītajiem uzņēmumiem un izkropļo konkurenci, īpaši starp uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību ES iekšienē, un uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus ES.

3.4. Konkrēti ieinteresēto personu uzsvērti jautājumi

Aptaujātās ieinteresētās personas uzsvēra, ka pašreizējais tiesiskais regulējums ir sarežģīts (jo ES iekšienē jāpiemēro divi dažādi noteikumu kopumi — 31. un 55. pants vai 37. un 57. pants) un dažādās dalībvalstīs atšķiras. Dažādie režīmi atbrīvojumam no nodokļa gan tiek ļoti augstu vērtēti, taču dalībvalstis tos piemēro atšķirīgi, un tas tiek uzskatīts par sarežģītumu. Nav sevišķi pārstaidzoši, ka par vēlāmāko variantu tiek uzskatīts saskaņots atbrīvojums no nodokļa.

Ieinteresētās personas arī uzsvēra, ka skaidru definīciju trūkums rada nopietnus sarežģītumus, jo īpaši gadījumos, kad uzņēmums darbojas vairāk nekā vienā dalībvalstī, kā ir raksturīgi šīs nozares uzņēmumiem. Tika minētas arī atšķirīgās piemērojamās likmes.

Ieinteresētās personas uzsvēra grūtības, ar ko tās sastopas, kuģos, gaisa kuģos vai vilcienos piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus, par kuriem tām jāmaksā PVN dalībvalstī, kurā tās neveic uzņēmējdarbību un kurā tām jāreģistrējas PVN maksāšanas nolūkā. Tās norādīja uz sarežģītumiem, kas ir saistīti ar atšķirīgo situāciju dalībvalstīs attiecībā uz kases aparātu tehniskajām prasībām un ar tiem saistītajiem pienākumiem, PVN likmēm un valūtu dažādību.

Ar šādiem sarežģītumiem sastopas arī jebkurš cits uzņēmums, kam būtu jāmaksā PVN dalībvalstī, kurā tas neveic uzņēmējdarbību, un ieinteresētās personas pauž nožēlu, ka tām nav pieejama vienkāršota kārtība vai režīmi, piemēram, vienas pieturas aģentūra (VPA).

Dažas ieinteresētās personas atzina, ka reģistrējas tikai dažās dalībvalstīs, nevis visās dalībvalstīs, kurās tām būtu jāreģistrējas saskaņā ar pašreiz spēkā esošajiem noteikumiem.

3.5. Īpaša situācija — preču piegāde un pakalpojumu sniegšana kuģos kruīza braucienu laikā

Kruīza braucienu nozares īpatnība ir tā, ka kruīza braucieni bieži vien sākas un beidzas vienā un tajā pašā ostā. Tas nozīmē, ka kruīza brauciena pamatmērķis, šķiet, nav pasažieru pārvadāšana no vienas vietas uz citu. Turklāt kruīza kuģa maršruts var mainīties un ir mazāk stingri noteikts nekā citu transportlīdzekļu maršruti.

Kad tika iegūta informācija par pašreizējo situāciju kuģos, gaisa kuģos un vilcienos piegādāto preču un sniegto pakalpojumu jomā, kruīza braucienu un prāmju nozare informācijas sniegšanā iesaistījās visaktīvāk. Nozares pārstāvji uzsvēra, ka noteikumi ir jo sevišķi sarežģīti attiecībā uz šajā nozarē veikto darbību un ierosināja piemērot atbrīvojumu no nodokļa visām precēm un pakalpojumiem, ko piegādā vai sniedz transportlīdzekļos.

Kruīza kuģos ir pieejams plašāks preču un pakalpojumu klāsts nekā citos transportlīdzekļos. Piemēram, tiek piedāvāti tādi pakalpojumi kā frizieru, šuvēju, skaistumkopšanas, izklaides un izglītības pakalpojumi. Arī piedāvātais preču klāsts ir daudz plašāks.

Kruīza braucienu nozares pārstāvji uzsvēra, ka šajā tirgus segmentā starp tirgus dalībniekiem valda spēcīga konkurence. Noteikumu formulējums ietekmē konkurenci, jo īpaši konkurenci starp uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību ES iekšienē, un uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus ES.

Konsultāciju procesa laikā tika ierosināts, ka kruīza braucienu gadījumā kuģi daudzos gadījumos varētu uzskatīt par pastāvīgās iestādes vietu, jo sniegtie pakalpojumi ir sarežģīti un to sniegšanai bieži vien ir vajadzīga sarežģīta infrastruktūra¹⁶.

4. TURPMĀKĀ VIRZĪBA

Šajā ziņojumā aplūkotās preces un pakalpojumi ir tipiski patēriņa produkti, par ko parasti iekasē PVN, ja šīs preces piegādā vai pakalpojumus sniedz ES teritorijā. Principā tas vien, ka tās pašas preces un pakalpojumus piegādā vai sniedz konkrētos transportlīdzekļos, nevar būt pietiekams pamatojums, lai šādu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ES teritorijā piemērotu atbrīvojumu no PVN.

Šis ziņojums nav iekļauts PVN stratēģijā, kas izklāstīta Komisijas paziņojumā par PVN nākotni. Tomēr turpmāk attiecīgajiem darījumiem piemērotajai kārtībai būtu jāatbilst gan minētās stratēģijas pamatprincipiem, it īpaši vajadzībai sekmēt nodokļa efektivitāti, paplašinot nodokļa bāzi, gan vajadzībai pēc vienkāršiem noteikumiem.

Nemot vērā to, ka PVN galvenais mērķis ir palielināt ieņēmumus un iekasēt nodokli par patēriņu, Komisija uzskata, ka būtu jānosaka mērķis nākotnē faktiski iekasēt nodokli par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu transportlīdzekļos. Atbrīvojuma atcelšana arī atbilstu vajadzībai uzlabot nodokļu sistēmu efektivitāti. Gatavojoties turpmākajam šajā jomā veicamajam darbam, Komisija apzinās, ka ekspertu pētījumā gandrīz visas aptaujātās ieinteresētās personas (jo īpaši kruīza braucienu nozares pārstāvji), kuras atbildēja uz apsekojuma veidlapām, ko tām nosūtīja par pētījumu atbildīgais darbuzņēmējs, norādīja, ka uzskata par vēlamu saglabāt iespēju saņemt atbrīvojumu no PVN, jo tās ir nobažījušās par negatīvu ekonomisko un sociālo ietekmi, kā arī negatīvu ietekmi uz vidi.

Komisija arī atzīst, ka ieinteresēto personu sūdzības par to, cik sarežģīta ir pašreizējā situācija, ir pamatotas. Šīs sarežģītības cēlonis ir pašreiz spēkā esošo noteikumu un paša tiesiskā regulējuma atšķirīga piemērošana un interpretēšana, kā arī administratīvās atbilstības prasību slogs, ko rada divi iepriekš minētie faktori, jo sevišķi i) nesaskaņotā atbrīvojumu piemērošana, ii) jēdziena "posms Kopienas iekšienē" definīcija, iii) jēdziena "restorānu un ēdināšanas pakalpojumi" definīcija un iv) jēdzienu "apstāšanās" un "neplānota apstāšanās" izpratne. Šajā aspektā Komisija noskaidros, par kādiem precizējumiem varētu vienoties ar dalībvalstīm nolūkā novērst pašreizējās neskaidrības. Lai panāktu vienošanos par kopējām pamatnostādnēm, šajā aspektā varētu izmantot PVN komiteju.

Komisija arī iepazīsies ar situāciju sīkāk, lai noskaidrotu, vai dažu dalībvalstu gadījumā nebūtu jāierosina pienākumu neizpildes procedūra.

¹⁶ Jānorāda, ka jēdziens "pastāvīgās iestādes vieta" ir definēts PVN īstenošanas regulas 11. pantā.

Pat ja iepriekš minētos sarežģījumus varētu atrisināt, ir apšaubāmi, vai spēkā esošie noteikumi, kas paredzēti PVN direktīvā, pienācīgi nodrošina attiecīgo darījumu vienkāršu, efektīvu un drošu aplikšanu ar nodokli. Komisija uzskata, ka uzņēmumiem tik un tā būtu sarežģīti šos noteikumus piemērot, savukārt nodokļu iestādēm daudzos gadījumos būtu grūti vai pat neiespējami kontrolēt to piemērošanu.

Komisija uzskata, ka izmaiņas nodokļu uzlikšanas noteikumos, kurus piemēro transportlīdzekļos piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, kas veido patēriņu ES, nevar panākt tikai attiecībā uz transportlīdzekļos piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, nerisinot šos jautājumus plašākā kontekstā, kas nozīmētu izstrādāt vienkāršāku un neitrālāku PVN regulējumu attiecībā uz visām pasažieru pārvadājumu darbībām kopumā.

Lai panāktu šādu konsekvenci, šajā jomā pēc visaptveroša ietekmes novērtējuma veikšanas būtu jāpieņem leģislatīva akta priekšlikums līdztekus priekšlikumiem, kas tiks izvirzīti attiecībā uz pasažieru pārvadājumu darbībām.

Šiem priekšlikumiem vajadzētu nodrošināt, lai nodokļu uzlikšana transportlīdzekļos piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem būtu vienkārša un neitrāla.

Turklāt ir akūta vajadzība panākt, lai noteikumi būtu mazāk sarežģīti nekā šobrīd un lai arī uzņēmēju saistības būtu pēc iespējas mazākas. Tomēr viss būs atkarīgs no lēmuma, kas tiks pieņemts par visu nodokļu sistēmu kopumā.

Ja pieņemtie noteikumi paredz, ka uzņēmējiem ir jāmaksā nodoklis dalībvalstīs, kurās tie neveic uzņēmējdarbību, tad acīmredzami būtu jāapsver iespēja ieviest ko līdzīgu vienas pieturas aģentūrai (VPA), lai vienkāršotu atbilstības prasību izpildi.

Kā tika norādīts paziņojumā par PVN nākotni, šāda pasākuma īstenošanu varētu apsvērt tikai pēc 2015. gada, pamatojoties uz pieredzi, ko sniegs vienas pieturas miniāģentūra (VPMA), kura tiks ieviesta attiecībā uz telekomunikāciju, radio un televīzijas apraides un elektroniskajiem pakalpojumiem, ko pakalpojumu sniedzēji, kuri neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā teritorijā, sniedz personām, kas nav nodokļu maksātāji (galapatērētājiem).

Komisija uzskata, ka jautājumi saistībā ar preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu transportlīdzekļos jārisina kopā ar pasažieru pārvadājumu darbību jautājumiem; saskaņā ar paziņojumu par PVN nākotni attiecībā uz pasažieru pārvadājumu darbībām tiks ierosināts neitrālāks un vienkāršāks PVN regulējums¹⁷. Pirmkārt, šie jautājumi ir cieši saistīti, un, otrkārt, arī grūtības un sarežģījumi, ar ko nākas saskarties, ir līdzīgi.

Tāpēc Komisija uzskata, ka nav lietderīgi pievienot šim ziņojumam konkrētus leģislatīvu aktu priekšlikumus.

Padome tiek aicināta paust savu viedokli par šā ziņojuma saturu un jo sevišķi par Komisijas ieteikumiem attiecībā uz šīs lietas turpmāku virzību.

Arī citas iestādes līdztekus tiek laipni aicinātas paust savu viedokli par šo ziņojumu un ieteikto virzību, ja tās to vēlas.

¹⁷ Sk. COM(2011) 851 9. darbību.