

PVN pasākumu organizatoru darbībai (2) 1/24/22

Iepriekšējā nedēļā publicētā raksta nobeigums.

Vienots salikts (komplekss) vai vairāki patstāvīgi pakalpojumi

Ja, organizējot pasākumus, attiecībā pret trešajām pusēm pasākuma organizētājs (vadītājs) rīkosies savā vārdā, tad PVN mērķiem tiks uzskatīts, ka viņš ir šo pakalpojumu saņēmējs attiecībā pret trešajām pusēm un sniedzējs attiecībā pret savu klientu - pasākuma pasūtītāju. Pakalpojumu sniedzēji (viesnīcas, transporta uzņēmumi, lektori u.c.) šādā gadījumā visus rēķinus par sniegtajiem pakalpojumiem izrakstīs pasākuma organizatoram, kurš savukārt izrakstīs rēķinu par pakalpojumu (pakalpojumiem) savam klientam.

Rēķina izrakstīšanas un PVN piemērošanas kārtība ir atkarīga no tā, vai varam uzskatīt, ka pakalpojuma organizētājs sniedz savam klientam vienotu saliktu pakalpojumu vai vairākus patstāvīgus pakalpojumus. Ja uzskatāms, ka pasākuma organizators sniedz vairākus patstāvīgus pakalpojumus, tad PVN piemērošana katram pakalpojumam jāvērtē atsevišķi. Atsevišķi sniegti pakalpojumi var radīt nozīmīgu administratīvo slogu, ja rēķins jāizraksta par tādu pakalpojumu, kura sniegšanas vieta nav Latvija (piemēram, izmitināšanas pakalpojums ārvalstī).

Ne PVN likums, ne attiecīgie MK noteikumi neparedz kritērijus, pēc kuriem noteikt, vai tiek sniegti vienots salikts vai vairāki patstāvīgi pakalpojumi. Tādēļ balstāmies uz Eiropas Savienības Tiesas (EST) atzinām:

- Primāri katrs pakalpojums jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu.
- Par vienotu saliktu pakalpojumu uzskata vairākus ekonomiski saistītus pakalpojumus, no kuriem viens ir galvenais un pārējie – papildpakalpojumi, vai arī vairāki pakalpojumi, kas savstarpēji ir tik cieši saistīti, ka to sadalīšana būtu mākslīga un pretēja pakalpojuma būtībai un ekonomiskajam raksturam, kā arī klienta mērķim. Pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet gan veids, kā visērtāk saņemt galveno pakalpojumu.

Svarīgi ir izpētīt darījumu raksturojošos elementus. Ja pasākuma organizēšanas pakalpojums paredz visa pasākuma organizēšanu un vadīšanu (pasākuma programmas veidošanu, izmaksu plānošanu, pasākuma organizēšanu, koordinēšanu un vadību, pasākuma norisei nepieciešamo pakalpojumu sniedzēju meklēšanu un rezervēšanu, t.sk. transporta, ēdināšanas un naktsmītnes rezervēšanu pasākumam), mūsuprāt, pasākuma organizēšanas un vadības pakalpojums visdrīzāk būs galvenais pakalpojums, kuru papildina vairāki papildpakalpojumi, kas paši par sevi nav klienta mērķis. Visi pārējie pakalpojumi, tostarp ēdināšana, transports un naktsmājas, kopā ar galveno pakalpojumu objektīvi veido vienu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga.

Jāņem vērā, ka katra situācija var būt atšķirīga un jāvērtē katra noslēgtā darījuma nianses.

Papildus jāizvērtē, vai konkrētajā situācijā pakalpojumam var piemērot vispārīgo PVN piemērošanas kārtību (PVN likuma 19. panta pirmā vai otrā daļa) vai arī darījumam piemīt uzņēmējiem, uz kuriem attiecas īpašais režīms celojumu aģentiem, raksturīgās īpašības, un vai nav pamata uzskatīt, ka sniegtais pakalpojums pats jau ir izklaides/izglītības/kultūras pasākums.

Izglītības, izklaides vai kultūras pasākums

Pasākumu kontekstā vienmēr papildus jāizvērtē, vai sniegtais pakalpojums pēc savas ekonomiskās būtības ir pasākuma organizēšanas pakalpojums vai arī runa ir par pašu pasākumu. Saskaņā ar PVN likuma 20. panta pirmo daļu (PVN direktīvas 2006/112/EK 53. pantu) tāda pakalpojuma un papildpakalpojuma sniegšanas vieta, kurš saistīts ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai citiem līdzīga rakstura pasākumiem (piemēram, gadatirgiem un izstādēm), ja to sniedz nodokļa maksātājam, ir attiecīgo pasākumu faktiskās norises vieta.

Ne PVN likums, ne MK noteikumi nedefinē jēdzienus "pasākums" un "saistīts ar biļešu iegādi". Izglītības, izklaides vai kultūras pasākumi veido vienotu, kompleksu pakalpojumu, kura būtiskie elementi ir ir pasniedzēja (lektora) piesaiste, norises vieta un, iespējams, papildu pakalpojumi (piemēram, uzkodas un atspirdzinājumi pasākuma norises laikā). Kā savos 2019. gada 10. janvārī izteiktajos secinājumos EST lietā C-647/17 norādījusi ģenerāladvokāte Eleonora Šarpstone, pasākums ir iepriekš organizēta un plānotā personu kopīga pulcēšanās, lai noteiktu laikposmu novērotu šo aktivitāti vai tajā piedalītos. Aktivitātei pasākuma izpratnē jānotiek konkrētā vietā un noteiktā laika periodā, kā arī par konkrētu tēmu. Nav nepieciešams, lai pasākumi vismaz daļēji būtu pieejami plašākai publikai vai lai tos saņemtu neidentificēti (neanonīmi) pakalpojuma saņēmēji. Aktivitātes, kurās iztrūkst vismaz viena no šīm pazīmēm, neietilpst jēdzienā "pasākums".

Ar jēdzienu "biļešu iegāde" Regulas Nr. 282/2011 izpratnē saprotami tikai tādi pakalpojumi, "kuru galvenā iezīme ir tiesību piešķiršana apmeklēt pasākumu". Tātad, tiklīdz pakalpojuma sniedzējs kontrolē personu skaitu, kas ir tiesīgas tajā ieklūt, nosakot apmeklēšanas maksu, šāds pasākums, visticamāk, būs izglītības vai kultūras pasākums, kas saistīts ar biļešu iegādi.

Ģenerāladvokāte Eleonora Šarpstone minētās lietas sakarā izteikusies, ka pasākuma kā tāda nodrošināšana, proti, pakalpojuma sniegšana, kas paredz pasākuma organizēšanu, neietilpst PVN direktīvas 53. panta (PVN likuma 20. panta pirmās daļas) tvērumā. Piemēram, ja sniegtais pakalpojums paredz sagatavot semināru to tālākai pārdošanai vai sagatavot to darba devējam, kurš vēlas saviem darbiniekiem piedāvāt iekšējās apmācības, vai konferenču centra īpašniekam, kurš pats vēlas veikt šā pasākuma izplatīšanu, tad šāds pakalpojums vērtējams pēc vispārīgā principa (19. panta pirmā daļa). Turpretī, ja darba devējs, kas ir iegādājies pasākuma sniegšanas pakalpojumu, secina, ka konferenču telpas, kurās tas notiks, var uzņemt vairāk personu, nekā viņa uzņēmumā ir darbinieku, un izlemj pārdot atlikušās vietas vienam vai vairākiem nodokļa maksātājiem, un nosaka samaksu par katru dalībnieku, tad šāda pakalpojuma sniegšanas vieta jau nosakāma pēc pakalpojuma faktiskās norises vietas.

Ja pats pasākums nav galvenais elements, bet ir tikai viens no vairākiem kompleksā pakalpojuma elementiem, piemēram, darījuma brauciens paredz apmācības/izklaidi, ēdināšanu, izmitināšanu un transportu, tad arī šajā gadījumā pakalpojums visdrīzāk ietilpst 19. panta tvērumā.

Celojuma pakalpojums

Ja pasākuma organizatora sniegtā pakalpojuma galvenais elements ir tieši celojuma organizēšana (ceļošanas iespēju nodrošināšana), tad pastāv iespēja, ka sniegtā pakalpojumu var uzskatīt par ceļošanas pakalpojumu.

Saskaņā ar EST praksi, lai uzņēmēja veiktajai darbībai piemērotu speciālo PVN režīmu celojuma pakalpojumiem, uzņēmumam nav jābūt celojumu aģentam vai tūrisma operatoram. Speciālais režīms tādā

pašā mērā attiecas uz gadījumu, kad uzņēmējs nav ceļojumu aģents vai ceļojumu rīkotājs, bet veic identiskus darījumus citas darbības ietvaros. No EST judikatūras izriet, ka ceļojumu aģentu un ceļojumu rīkotāju sniegtos pakalpojumus raksturo tas, ka tos visbiežāk veido vairāki pakalpojumi, it īpaši transporta un izmitināšanas jomā, kas tiek sniegti gan dalībvalsts teritorijā, kurā atrodas ceļojumu aģenta juridiskā adrese vai pastāvīgā pārstāvniecība, gan ārpus tās. Ceļotājam sniegtā tūrisma pakalpojuma nodrošināšanai ceļojuma rīkotājs izmanto citu personu preču piegādes un pakalpojumus.

Tādēļ katrā konkrētajā gadījumā jānosaka, vai pasākuma organizators neveic darījumus, kas būtībā ir identiski ceļojumu aģenta vai tūrisma pakalpojumu sniedzēja veiktajiem darījumiem.

Ja pasākuma organizatora pakalpojuma galvenā daļa ir piedāvāt pakalpojumu, kas paredz klienta darbinieku uzturēšanos galamērķa valstī, pārvadājuma pakalpojuma nodrošināšanu un, piemēram, biļešu nodrošināšanu uz kādu pasākumu, un, lai sniegtu savu pakalpojumu, pasākuma organizators lielākoties izmanto citu nodokļu maksātāju, proti, aviosabiedrību, viesnīcu un koncertu rīkotāju sniegtos pakalpojumus, tad pasākuma organizētājam PVN varētu būt piemērojams saskaņā ar PVN likuma 136. pantu. Tūrisma operatora sniegtā tūrisma pakalpojuma apliekamā vērtība ir starpība starp visu summu (bez nodokļa), ko samaksā pakalpojuma saņēmējs, un tūrisma operatora faktiskajām izmaksām par citu personu veiktajām preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam. Pakalpojumam piemēro Latvijas PVN pamatlīkmi, taču rēķinā par pakalpojumu PVN neizdala. Pakalpojuma saņēmējam, ja tas ir nodokļa maksātājs, nav iespējas šo PVN atskaitīt kā priekšnodokli. Ja tūrisma pakalpojumu sniedz gan ES teritorijā, gan ārpus tās, tad to pakalpojuma daļu, kas sniegtā ārpus ES teritorijas, apliek ar PVN 0% likmi.

Ja tomēr pakalpojumi, kas saistīti ar ceļojumu, izmantojot trešo personu sniegtos pakalpojumus, neveido galveno pasākuma organizatora kompleksā pakalpojuma daļu, salīdzinot ar citiem tā sniegtajiem pakalpojumiem, un šie ar ceļojumu saistītie pakalpojumi paši par sevi nav klienta mērķis, bet gan līdzeklis, lai saņemtu pasākuma organizatora sniegto pamata pakalpojumu, un ceļojuma pakalpojumam ir tikai papildu raksturs salīdzinājumā ar šīs pašas sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem, tad nav pamata aprēķināt PVN saskaņā ar PVN likuma 136. pantu. PVN šādā gadījumā piemērojams saskaņā ar PVN likuma 19. panta pirmo daļu. Pakalpojuma organizators varētu mēģināt atgūt PVN, ko tas samaksājis citās dalībvalstīs saistībā ar pasākuma organizēšanu.

Kā norādīts iepriekš, Latvijā nav skaidru vadlīniju par PVN piemērošanu tādam pakalpojumam, ko veido gan ceļojuma elementi, gan būtiski paša sniegtie pasākuma organizatora pakalpojumi. Atsevišķas ES dalībvalstis šādā situācijā pieļauj, ka nodokļa maksātājs var nošķirt tieši ar ceļošanu saistīto pakalpojuma daļu (transports, izmitināšana, ieejas biļetes kultūras pasākumā) un pašu pasākuma organizēšanu. Uz pasākuma organizēšanu attiecas vispārīgā PVN piemērošanas kārtība, bet uz ceļojuma pakalpojuma daļu - speciālais režīms tūrisma operatoriem.

Kā jau minēts, speciālais režīms tūrisma operatoriem piemērojams tikai tādā gadījumā, kad pasākuma organizētājs klientiem ceļojuma paketi piedāvā savā vārdā, pakalpojuma nodrošināšanai izmantojot citu nodokļa maksātāju piegādātās preces un pakalpojumus.